

ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa



**BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO: RECONHECIMENTO, VALORIMETRIA E
IMPACTO NA AVALIAÇÃO FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS DE LISBOA E DO
PORTO**

Sandra Sofia Fernandes Feliciano

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientador:

Professora Doutora Maria Antónia Jorge de Jesus

Professora Auxiliar, ISCTE, Business School, Departamento de Contabilidade

Abril de 2010

RESUMO

A evolução da Contabilidade Pública encetada pelas reformas em vigor desde a década de setenta a nível internacional, e da década de noventa a nível nacional, deu relevância à contabilidade patrimonial no seio das entidades públicas.

Cada vez mais, as entidades públicas nacionais e internacionais dão ênfase à perspectiva patrimonial como factor potenciador de uma melhoria ao nível dos processos de tomada de decisão, assim como, de uma maior transparência e credibilidade da informação financeira disponibilizada pelos municípios.

A legislação vigente e a literatura que versa sobre a temática demonstram a existência de diferentes perspectivas quanto ao reconhecimento e mensuração dos Bens de Domínio Público.

Este estudo visa, neste contexto, analisar o impacto ao nível da avaliação financeira dos municípios portugueses, nos anos mais recentes (entre 2006 e 2008), no que respeita ao reconhecimento dos Bens de Domínio Público.

O enquadramento prático deste estudo centra-se no impacto que o reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público tem na avaliação financeira dos municípios de Lisboa e do Porto, ao nível do Balanço, da Demonstração dos Resultados e dos indicadores económicos e patrimoniais (indicadores de estrutura, com impacto nos resultados e de solvabilidade).

Verifica-se que o normativo legal actualmente em vigor, nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), o POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais) e a NLFL (Nova Lei das Finanças Locais) justifica que os municípios comecem a dar relevância aos Bens de Domínio Público e a relevá-los nas suas Demonstrações Financeiras.

Palavras-Chave: Bens de Domínio Público; Reconhecimento; Mensuração; Municípios; Plano Oficial de Contabilidade Pública; Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

ABSTRACT

The evolution of Governmental Accounting which began in the seventies by the reforms at an international level and from the nineties at national level, gave a great relevance to financial/patrimonial accounting in the public sector entities.

More and more, national and international public sector entities emphasize the patrimonial information a factor of improvement to make decisions and also to evidence the transparency of the municipalities' financial information.

The current accounting standards and the literature review discuss this issue, demonstrating the existence of different perspectives about the recognition and measurement of public domain assets.

The aim of this study, in this context, is to analyze the impact of the financial evaluation of the Portuguese municipalities, in the recent years (between 2006 and 2008) respecting / concerning the recognition of the public domain assets.

The framing of this study is focused on the impact that recognition or not recognition of the public domain assets has in the financial evaluation of the cities of Lisbon and Porto, namely on the respective Financial Statements - Balance Sheets and Statement of Financial Performance, as well as on the economic and patrimonial indicators (structure ratios, impact in the results and solvency ratios).

The currently normative verified, mainly the Chart of Public Accounting (POCP) and the Chart of Public Accounting for Local Municipalities (POCAL), justifies that cities begin to give relevance to public domain assets accounting treatment, raising them in their Financial Statements.

KEY-WORDS: Governmental Accounting; public domain assets; recognition criteria; measurement criteria; municipalities; Chart of Public Accounting.

AGRADECIMENTOS

Expresso sincero reconhecimento à orientadora Professora Maria Antónia de Jesus, pelo apoio e incentivo, que tanto me ajudou nesta etapa da minha vida académica.

Para todos os professores que tornaram profícuo este percurso pelo ISCTE, endereço reconhecidos agradecimentos.

Não posso deixar de estender os meus agradecimentos aos responsáveis das instituições que me apoiaram, designadamente a Câmara Municipal de Lisboa e a Câmara Municipal do Porto.

Um reconhecimento muito especial para a minha mãe que, no momento certo, com uma palavra amiga, paciente e entendida, ajudou a concretizar este estudo. Sei que a finalização deste trabalho é para ela momento de muita felicidade e a concretização de um sonho.

Um pensamento especial para o meu pai, que não estando fisicamente presente, sei que continua a acompanhar-me em mais uma etapa da minha vida.

Por último, dedico inteiramente esta tese ao meu marido e ao meu filho, que me acompanharam incondicionalmente ao longo deste desafio, cujo *terminus* só foi possível com os seus apoio e compreensão. Caber-me-á saber retribuir todo o empenho, amor e dedicação dados e esperar poder compensá-los por todos os momentos em que estive menos presente.

INDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1. Justificação do Tema	1
2. Delimitação do âmbito	2
3. Objectivos	3
4. Estrutura da Tese.....	3
PARTE I – ABORDAGEM TEÓRICA.....	6
1. A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL.....	7
1.1 Breve enquadramento histórico.....	7
1.2 Principais características da Reforma.....	11
1.3 Normalização Contabilística Sectorial	17
1.4 A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal e as tendências a nível internacional	24
2. ACTIVOS E BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO	28
2.1 Conceito de activo e de bens de domínio público	28
2.2. Reconhecimento e mensuração dos bens de domínio público	33
2.2.1 Reconhecimento	33
2.2.2 Mensuração	40
2.3 Síntese Conclusiva	50
PARTE II – ABORDAGEM PRÁTICA.....	51
3. ENQUADRAMENTO DA APLICAÇÃO PRÁTICA	52
3.1. Análise Financeira e Patrimonial dos Municípios.....	52
3.2. Questões metodológicas	55
3.3. Fontes e métodos utilizados	56
4. Impacto dos Bens de Domínio Público na avaliação financeira do Município de Lisboa	61
4.1. Caracterização do Município	61
4.2. Análise das componentes do Balanço	63

4.3. Análise das componentes da Demonstração dos Resultados	68
4.4. Indicadores Económicos e Patrimoniais	70
4.4.1 – Indicadores de Estrutura	71
4.4.2 – Indicadores com impacto nos Resultados	73
4.4.3 – Indicadores de solvabilidade	74
4.5 – Síntese Conclusiva.....	77
5. Impacto dos Bens de Domínio Público na avaliação financeira do Município dO PORTO.....	78
5.1. Caracterização do Município	78
5.2. Análise das componentes do Balanço	79
5.3. Análise das componentes da Demonstração de Resultados.....	86
5.4. Indicadores Económicos e Patrimoniais	88
5.4.1 – Indicadores de Estrutura	88
5.4.2 – Indicadores com impacto nos Resultados	90
5.4.3 – Indicadores de solvabilidade	92
5.5 – Síntese conclusiva	94
CONCLUSÃO.....	96
A) Síntese do trabalho desenvolvido.....	96
B) Conclusões inerentes à abordagem teórica	96
C) Conclusões inerentes à abordagem prática	97
D) Considerações Finais.....	98
E) Limitações e sugestões para investigações futuras.....	99
BIBLIOGRAFIA	100
LEGISLAÇÃO	104
ANEXOS	106
ANEXO I.....	107
ANEXO II	113

INDICE DE QUADROS

Quadro 1.1: Etapas da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal.....	10
Quadro 1.2: Principais características do POCP.....	14
Quadro 1.3: Princípios Contabilísticos preconizados pelo POCP	14
Quadro 1.4: Bases de mensuração previstas no SNC	16
Quadro 1.5: Âmbito de aplicação dos Planos Sectoriais.....	18
Quadro 1.6: Documentos de prestação de contas do POCAL.....	20
Quadro 1.7: Documentos de prestação de contas Vs destinatários do POCAL	21
Quadro 1.8: Princípios orçamentais e contabilísticos do POCAL.....	22
Quadro 2.1: Classificação dos Bens de Domínio Público.....	32
Quadro 2.2: Tratamento contabilístico do Imobilizado – POCP e POCAL.....	37
Quadro 2.3: Posições sobre o reconhecimento dos Bens de Domínio Público	39
Quadro 2.4: Mensuração inicial dos Bens de Domínio Público.....	47
Quadro 2.5: Mensuração subsequente dos Bens de Domínio Público.....	48
Quadro 3.1: Peso dos BDP no activo da CML e CMP	55
Quadro 3.2: Indicadores de Estrutura	59
Quadro 3.3: Indicadores com impacto nos resultados	59
Quadro 3.4: Indicadores de Solvabilidade	60
Quadro 4.1: Estrutura do Activo líquido – CML.....	63
Quadro 4.2: Estrutura do Imobilizado – CML	65
Quadro 4.3: Estrutura dos Bens de Domínio Público – CML.....	66

Quadro 4.4: Estrutura dos Fundos Próprios – CML	67
Quadro 4.5: Estrutura dos Custos e Perdas – CML	68
Quadro 4.6: Indicadores de Estrutura – CML (Ano 2006).....	71
Quadro 4.7: Indicadores de Estrutura – CML (Ano 2007).....	71
Quadro 4.8: Indicadores de Estrutura – CML (Ano 2008).....	72
Quadro 4.9: Indicadores com impacto nos resultados – CML (Ano 2006)	73
Quadro 4.10: Indicadores com impacto nos resultados – CML (Ano 2007)	74
Quadro 4.11: Indicadores com impacto nos resultados – CML (Ano 2008)	74
Quadro 4.12: Indicadores de solvabilidade – CML (Ano 2006)	75
Quadro 4.13: Indicadores de solvabilidade – CML (Ano 2007)	75
Quadro 4.14: Indicadores de solvabilidade – CML (Ano 2008)	76
Quadro 5.1: Estrutura do Activo líquido – CMP	80
Quadro 5.2: Estrutura do Imobilizado – CMP.....	81
Quadro 5.3: Estrutura dos Bens de Domínio Público – CMP	82
Quadro 5.4: Estrutura dos Fundos Próprios – CMP	84
Quadro 5.5: Estrutura dos Custos e Perdas – CMP	86
Quadro 5.6: Indicadores de Estrutura – CMP (Ano 2006).....	89
Quadro 5.7: Indicadores de Estrutura – CMP (Ano 2007).....	89
Quadro 5.8: Indicadores de Estrutura – CMP (Ano 2008).....	90
Quadro 5.9: Indicadores com impacto nos resultados – CMP (Ano 2006).....	91
Quadro 5.10: Indicadores com impacto nos resultados – CMP (Ano 2007).....	91

Quadro 5.11: Indicadores com impacto nos resultados – CMP (Ano 2008).....	92
Quadro 5.12: Indicadores de solvabilidade – CMP (Ano 2006)	92
Quadro 5.13: Indicadores de solvabilidade – CMP (Ano 2007)	93
Quadro 5.14: Indicadores de solvabilidade – CMP (Ano 2008)	94

INDICE DE GRAFICOS

Gráfico 4.1: Evolução da Receita e da Despesa – CML.....	61
Gráfico 4.2: Evolução dos Activo, Passivo, Fundos Próprios – CML.....	62
Gráfico 4.3: Evolução dos Custos e Perdas e Proveitos e Ganhos – CML.....	62
Gráfico 5.1: Evolução da Receita e da Despesa – CMP.....	78
Gráfico 5.2: Evolução dos Activo, Passivo, Fundos Próprios – CMP.....	79
Gráfico 5.3: Evolução dos Custos e Perdas e Proveitos e Ganhos – CMP.....	79

INDICE DE FIGURAS

Figura 1.1: Normalização Contabilística do Sector Público em Portugal.....	19
Figura 1.2: Normalização Contabilística Pública Vs Sistema Público Português.....	19

GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS

ABC – *Activity Based Costing*

CIBE – Cadastro de Inventários dos Bens do Estado

CIGAR – *Comparative International Governmental Accounting Research*

CML – Câmara Municipal de Lisboa

CMP – Câmara Municipal do Porto

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

EC – Estrutura Conceptual

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

IAS – *International Accounting Standards*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

INE – Instituto Nacional de Estatística

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

LEOE – Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NLFL – “Nova” Lei das Finanças Locais

NPM – *New Public Management*

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PEC – Pacto de Estabilidade e Crescimento

PGCP – Plan Général de Contabilidad Publica

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PSC – *Public Sector Committee*

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

RGTAL – Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

SEC95 – Sistema de Contas Nacionais e Regionais

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPA – Sector Público Administrativo

TC – Tribunal de Contas

TIC – Tecnologias de Informação e Comunicação

TQM – *Total Quality Management*

UE – União Europeia

UEM – União Económica e Monetária

INTRODUÇÃO

1. Justificação do Tema

A evolução da Contabilidade Pública encetada pelas reformas em vigor desde a década de setenta a nível internacional, e da década de noventa a nível nacional, deu relevância à contabilidade patrimonial no seio das entidades públicas.

A reforma do sistema de Contabilidade Pública dos municípios portugueses, em vigor desde a década de 90, com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) e consequente publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública, tem permitido a introdução de práticas contabilísticas inovadoras. Relativamente às autarquias locais, o principal marco da reforma é sem dúvida a aprovação do POCAL.

O contexto de mudança organizacional e o novo paradigma da gestão pública, tornaram inevitáveis as mudanças ocorridas ao nível dos sistemas de Contabilidade Pública, na maioria dos países da OCDE.

As características gerais das reformas e a orientação para a base do acréscimo nos sistemas financeiros e patrimoniais, descrevem uma aproximação à contabilidade aplicável ao sector privado. No entanto, não se pode ignorar que os objectivos das entidades privadas diferem dos das entidades públicas.

O novo modelo contabilístico vem permitir de facto, às autarquias locais, “... a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos num sistema de Contabilidade Pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais” (Preâmbulo POCAL).

Paralelamente, o controlo efectivado pelo Tribunal de Contas (TC) ao nível das autarquias locais, enfatiza o desenvolvimento da contabilidade orçamental e patrimonial.

Perante o exposto, ressalta a questão inerente a um dos principais problemas da Contabilidade Pública – o reconhecimento e a mensuração de certos bens tangíveis e intangíveis, como é o caso dos Bens de Domínio Público.

De facto, a especificidade deste tipo de bens faz com que a abordagem contabilística não seja uniforme, não havendo convergência de normativos nacionais e internacionais, nem uma perspectiva de harmonização.

As questões inerentes ao reconhecimento inicial e aos critérios de valorimetria aplicáveis à mensuração inicial e subsequente, não são consensuais, nem nos normativos legais aplicáveis, nem em termos teóricos. Identificam-se de facto posições contraditórias, havendo autores que defendem o reconhecimento da generalidade dos Bens de Domínio Público, outros defendem o não reconhecimento, outros apenas o reconhecimento de algumas classes destes bens. Por outro lado, os autores que são favoráveis ao reconhecimento nem sempre defendem os mesmos critérios de valorimetria a utilizar.

Perante o exposto, parece justificada a necessidade de desenvolver um estudo que explore esta temática e as suas implicações no Balanço, na Demonstração dos Resultados e nos indicadores económicos e patrimoniais das entidades públicas em Portugal, designadamente nos municípios. De facto, justifica-se a necessidade de um estudo que avalie o impacto que o reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público tem na avaliação financeira dos municípios portugueses, uma vez que esta classe de bens representa em média **25%** dos respectivos activos.

2. Delimitação do âmbito

Constituindo os Bens de Domínio Público uma área imensa para reflexão, pelo tipo de bens que engloba e pelo *timing* definido para conclusão deste estudo, não é possível apresentar uma visão particularizada por tipo ou classe de Bens de Domínio Público, pelo que se apresenta uma perspectiva global relativamente ao seu reconhecimento e mensuração inicial e subsequente.

O estudo incidirá sobre os activos fixos tangíveis, classificados como Bens de Domínio Público, no respeitante ao seu reconhecimento e à sua mensuração como activos das entidades públicas.

Paralelamente, o estudo circunscreve-se, em termos práticos, aos municípios e Lisboa e do Porto. Perspectivando-se numa primeira fase, um estudo alargado à totalidade dos municípios portugueses, procedeu-se à delimitação do campo de análise, pela dificuldade de obter toda a informação necessária por município e pelo tempo definido para a conclusão do estudo.

Por outro lado, verifica-se que a literatura que versa sobre esta temática é mais abundante relativamente à problemática do reconhecimento ou não reconhecimento, do que sobre os critérios valorimétricos a utilizar.

Ao longo do estudo pretende-se evidenciar que as normas emanadas sobre a temática são distintas, assim como as posições dos autores que se debruçam sobre o assunto.

Apesar de não ser uma temática nova, o reconhecimento e a mensuração de Bens de Domínio Público só registou uma evolução e um desenvolvimento significativo a partir da década de 90, registando-se o confronto de opiniões e a publicação de normativos que vieram trazer dinamismo e progresso. No entanto, verifica-se que a harmonização sobre o reconhecimento e a mensuração dos Bens de Domínio Público ainda não foi totalmente alcançada. A nível do normativo contabilístico nacional, é dado ênfase ao Plano Oficial da Contabilidade Pública (POCP), ao Plano Oficial de Contabilidade Pública das Autarquias Locais (POCAL) e ao Cadastro de Inventários dos Bens de Estado (CIBE).

3. Objectivos

Justificada a escolha do tema deste estudo e, uma vez delimitado o seu âmbito, apresentam-se os **objectivos** que se pretendem alcançar:

1. Analisar as diferentes alternativas para o reconhecimento e mensuração dos Bens de Domínio Público preconizadas pelos normativos nacionais e internacionais e ainda as posições defendidas por alguns autores.
2. Avaliar o impacto dos Bens de Domínio Público na avaliação patrimonial dos municípios de Lisboa e Porto.

4. Estrutura da Tese

Com vista a atingir os objectivos propostos, este estudo compreende duas partes fundamentais, para além da Introdução e da Conclusão. A primeira parte abrange as principais questões inerentes ao enquadramento teórico, relacionadas com a questão do reconhecimento e mensuração dos Bens de Domínio Público nos Balanços das entidades públicas. A segunda parte reporta ao enquadramento prático, nomeadamente ao estudo do impacto que os Bens de Domínio Público têm na avaliação financeira dos municípios de Lisboa e do Porto, com o propósito de identificar as principais diferenças ao nível de indicadores de estrutura, de indicadores com impacto nos resultados e de indicadores de solvabilidade.

A Parte I – Abordagem Teórica, abrange os dois primeiros capítulos do trabalho e a Parte II – Abordagem Prática, os restantes três capítulos.

No Capítulo 1 são analisadas as principais tendências ao nível da Contabilidade Pública, no contexto das reformas encetadas a nível internacional a partir da década de 70. O enfoque deste capítulo é feito ao nível da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, a partir da década de 90, nomeadamente na legislação publicada (POCP e Planos Sectoriais), nas principais características da reforma, na extensão do seu desenvolvimento, na normalização contabilística sectorial e no impacto das tendências internacionais nos processos da Contabilidade Pública em Portugal. Abordam-se neste capítulo os utilizadores da informação e respectivas necessidades informativas, os objectivos e as características qualitativas da informação relatada, os princípios contabilísticos e critérios aplicáveis, assim como, as principais alterações verificadas, as diferenças ao nível das bases contabilísticas e as relações entre a contabilidade financeira, patrimonial e orçamental.

No Capítulo 2 retrata-se a questão do conceito de activo e de Bens de Domínio Público, com especial destaque para os critérios de reconhecimento e de valorimetria destes últimos. São analisadas as diferentes posições sobre o reconhecimento deste tipo de bens e a respectiva mensuração inicial e subsequente, quer ao nível da legislação aplicável, quer de autores nacionais e internacionais.

O Capítulo 3 apresenta o enquadramento da aplicação prática, retratando as questões metodológicas inerentes ao desenvolvimento deste estudo. Faz-se referência à contabilidade financeira e patrimonial e à crescente importância na avaliação financeira dos municípios, apresentam-se e descrevem-se as fontes e os métodos utilizados e justificam-se as opções tomadas relativamente aos municípios objecto do estudo – Lisboa e Porto.

Os Capítulos 4 e 5 reportam à abordagem prática, tendo como propósito avaliar o impacto dos Bens de Domínio Público na avaliação financeira do município de Lisboa e do município do Porto, respectivamente. Começando-se por fazer uma breve caracterização dos municípios, procede-se de seguida, a uma análise pormenorizada das rubricas do Balanço e da Demonstração dos Resultados, potencialmente influenciadas pelos Bens de Domínio Público. Numa fase final, o enfoque é dado a alguns indicadores económicos e patrimoniais (indicadores de estrutura, indicadores com impacto nos resultados e indicadores de solvabilidade), com o intuito de avaliar o impacto do reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público nos mesmos. Neste contexto, prevê-se o cálculo dos indicadores de duas formas: (i) incluindo o valor dos Bens de Domínio Público; (ii) excluindo o valor dos Bens de Domínio Público.

A última parte dos capítulos 4 e 5 é a síntese conclusiva que permite analisar o impacto quantitativo do reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público, nos indicadores económicos e patrimoniais dos municípios em apreço.

Por último, apresentam-se as principais conclusões deste trabalho, sendo apontadas as principais limitações deste estudo e sugeridas algumas pistas para novos desenvolvimentos dentro desta linha de investigação.

PARTE I – ABORDAGEM TEÓRICA

1. A REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL

A partir da década de setenta as reformas da Contabilidade Pública tornaram-se uma constante em vários países. Portugal não foi excepção e acompanhou a tendência, tendo sido promovida no início da década de noventa uma reforma profunda na Contabilidade Pública vigente até então. Esta Reforma foi concretizada com a publicação de várias iniciativas legislativas orientadas para a modernização e transparência da Administração Pública em Portugal.

Assim, neste primeiro Capítulo vai ser feita uma breve descrição das principais características das reformas da Contabilidade Pública em Portugal, não deixando de as enquadrar nas reformas encetadas nos países da OCDE na década de oitenta.

1.1 Breve enquadramento histórico

A década de setenta foi a década de estabelecer a ordem na Administração Pública. Nas décadas subsequentes, todo o Sector Público foi sujeito a mudanças efectivas, consubstanciadas em factores como o desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TIC), a globalização e as alterações nos contextos económico, social, político e tecnológico. Actualmente, o debate centra-se em questões como a descentralização, a segregação, a competitividade, a par das estratégias eficientes e da problemática da sustentabilidade (Marques, 2007).

As alterações introduzidas na Contabilidade Pública procuraram ser uma ferramenta importante para dar resposta a estas novas questões, designadamente com o propósito de proporcionar informação mais útil para a tomada de decisões, colocando a tónica no controlo dos gastos públicos e na avaliação da economia, eficiência e eficácia das entidades públicas, estabelecendo novos objectos para a informação financeira e adoptando de forma generalizada a base de acréscimo nos sistemas contabilísticos aplicáveis às entidades do Sector Público (Benito *et al.*, 2005; Lüder e Jones, 2003).

As reformas da Contabilidade Pública ocorridas nos últimos quinze anos nos vários países da OCDE enquadram-se em reformas mais profundas encetadas nestes mesmos países no âmbito dos princípios e metodologias do *New Public Management*, (NPM) movimento que, segundo Olson *et al.* (2001), é caracterizado por instituir no Sector Público os mesmos princípios e técnicas aplicáveis ao sector privado, com o objectivo de introduzir melhorias na qualidade das decisões financeiras neste sector. Em concreto, no que aos sistemas contabilísticos diz respeito ainda de acordo com os mesmos autores,

devem ser adoptados pelas organizações públicas sistemas de prestação de responsabilidades (*accountability*) que passam pela elaboração de demonstrações financeiras baseadas em princípios contabilísticos geralmente aceites e utilizando a base de acréscimo.

Em Portugal, segundo Carvalho e Jorge (2003), o sistema de Contabilidade Pública até ao início da Reforma seguia as tendências da Europa Continental, tendo sido durante muitos anos uma contabilidade orçamental em base de caixa. Tal como na maioria dos países visava garantir a conformidade legal, o controlo orçamental e reflectir os movimentos de caixa.

Um dos factores que está na base das reformas da Contabilidade Pública a nível dos Estados-membros da União Europeia e, portanto, também em Portugal, é a preocupação da aproximação da Contabilidade Pública à Contabilidade Nacional, designadamente com a introdução generalizada da base de acréscimo nos sistemas contabilísticos públicos (Benito *et al.*, 2005).

Com a criação da União Económica e Monetária (UEM), os Estados-membros da União Europeia passaram a ter que cumprir os critérios de disciplina orçamental preconizados pelo Tratado de Maastricht e concretizados nos indicadores previstos no Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC). Esses critérios são aferidos com suporte na informação contabilística preparada pelos Estados-membros de acordo com as regras do Sistema de Contas Nacionais e Regionais (SEC95), nomeadamente quanto aos dados relativos ao sector das Administrações Públicas (Jesus, 2008).

Neste contexto, Portugal na qualidade de Estado-membro da União Europeia (UE), está também obrigado a preparar as suas Contas Nacionais em consonância com os requisitos do SEC95, portanto a aplicar a base de acréscimo, que constitui um dos pilares deste sistema contabilístico no que respeita ao reconhecimento das transacções, em contraste com a prática generalizada na Contabilidade Pública tradicional, eminentemente em base de caixa (Montesinos e Vela, 2000; Jesus e Jorge, 2008).

Para Montesinos e Vela (2000), a melhoria da tomada de decisão a nível político e fiscal na UE exige que os novos sistemas de Contabilidade Pública se aproximem gradualmente dos sistemas de Contas Nacionais, designadamente do SEC95, pois é crucial que os indicadores macroeconómicos nos quais se baseiam os critérios de convergência do PEC, sejam credíveis e comparáveis.

Uma das vias para essa aproximação é a introdução da base de acréscimo na Contabilidade Pública, característica comum às reformas ocorridas nos países europeus, designadamente dos Estados-membros da UE, tanto a nível da Administração Central, como Local (Lüder e Jones, 2003).

A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal também foi impulsionada por esta necessidade de aproximação à Contabilidade Nacional, tendo-se iniciado, no princípio da década de noventa, pela reforma da forma de administração financeira dos serviços e organismos da Administração Pública, com a publicação da Lei de Bases de Contabilidade Pública – Lei 8/90 de 20 de Fevereiro, primeiro passo legislativo no sentido de uma reforma mais ampla que se estende até hoje.

Esta Lei de Bases, bem como o consequente Decreto-lei 155/92, de 28 de Julho, que consubstancia o novo Regime da Administração Financeira do Estado, geralmente designado por RAFE, constituem, portanto, o primeiro marco da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, tendo como objectivo promover a modernização, a eficiência e a racionalidade na gestão da Administração Pública.

De acordo com aquele novo Regime, aos organismos públicos são divididos em dois tipos distintos, consoante o tipo de autonomia que lhes é atribuído:

- Regime geral – serviços e organismos com autonomia administrativa;
- Regime excepcional – serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira.

São também definidos naquela legislação os sistemas contabilísticos a aplicar aos organismos públicos, conforme o regime em que se inserem:

- Serviços com Autonomia Administrativa (regime geral): contabilidade de caixa e contabilidade de compromissos;
- Serviços com Autonomia Administrativa e Financeira (regime excepcional): contabilidade de acréscimo e contabilidade de compromissos na vertente orçamental.

Este novo Regime da Administração Financeira do Estado é considerado por Fernandes (2005) como uma peça fundamental no processo de Reforma e tem como principal objectivo a modernização da Administração Pública, com o propósito de associar ao cumprimento da legalidade uma maior racionalização e controlo das despesas públicas.

Aos serviços e organismos com autonomia administrativa¹ aplicar-se-ia o regime geral, que se baseia na contabilidade de caixa² e de compromissos³. Os serviços com autonomia administrativa e

¹ Gerem as verbas que são colocadas à sua disposição, podendo realizar despesas e ordenar pagamentos.

² Previsto no artigo 15º do respectivo diploma – RAFE.

³ As transacções são registadas quando a organização fica comprometida com o pagamento das mesmas, ou seja, quando se emitem as ordens de pagamento ou de cobrança. É um sistema que visa fundamentalmente, o controlo orçamental. Previsto no artigo 10º do RAFE.

financeira⁴ ficariam sujeitos ao regime excepcional que se concretiza na contabilidade do acréscimo, conforme artigo 45º do RAFE.

Os organismos autónomos utilizariam um sistema de contabilidade que se enquadrasse no Plano Oficial de Contabilidade (POC), podendo neste contexto, adoptar um Plano de Contas próprio (baseado no POC) ou utilizar o próprio POC.

Em 1991 surge uma nova Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE) – Lei 6/91, de 20 de Fevereiro, que define os princípios e regras para a elaboração e execução do orçamento anual. É posteriormente revogada pela Lei 91/2001, de 20 de Agosto – Lei do Enquadramento Orçamental (LEO), que em termos contabilísticos reforça a necessidade de aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) a todo o Sector Público Administrativo (SPA), considerando-o como um instrumento de gestão das entidades públicas. (Lei 91/2001- art. 10º).

Portanto, o processo de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal está em curso desde o início dos anos noventa, tendo culminado com a publicação em 1997 do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), “(...) que se tornou a referência básica para todas as entidades da Administração Central, Local e Regional, com excepção das empresas públicas” (Jesus e Jorge, 2008).

Seguindo Jesus (2008), identificam-se três etapas na Reforma da Contabilidade Pública em Portugal, conforme Quando 1.1.

Quadro 1.1: Etapas da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal.

Etapas	Período	Legislação aplicável
Primeira Etapa	1990 a 1997	<ul style="list-style-type: none">• Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) e Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE)
Segunda Etapa	1997 a 2001	<ul style="list-style-type: none">• POCP e Planos Sectoriais (Educação, Saúde, Segurança Social e Administração Local)
Terceira Etapa	2001 a 2009	<ul style="list-style-type: none">• Nova Lei do Enquadramento Orçamental (LEO)

Fonte: Adaptado de Jesus (2008:73)

Considera-se que a Lei do Enquadramento Orçamental publicada em 2001 e já objecto de posteriores alterações em 2002, 2003 e 2004, constitui por si só uma etapa distinta, caracterizada pela introdução de inovações significativas no processo orçamental, concretamente nos sistemas de elaboração,

⁴ Inclui os organismos autónomos dotados de personalidade jurídica e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial.

execução e controlo orçamentais. As inovações introduzidas estão focadas num maior controlo das despesas e receitas públicas e de uma maior transparência nos processos e procedimentos, tal como requerido pela OCDE, nomeadamente quanto às práticas orçamentadas recomendadas por esta Organização no documento intitulado *OECD Best Practices for Budget Transparency* (OCDE, 2001).

1.2 Principais características da Reforma

O POCP foi aprovado em 1997, com a publicação do Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de Setembro e apresenta-se como um marco temporal da reforma da Contabilidade Pública, visando " (...) *a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e sua avaliação*" (Decreto-Lei 232/97, Preâmbulo, 6).

Como tal, é considerado como uma ferramenta essencial para a reforma da administração financeira e das contas públicas, de acordo com o preâmbulo do respectivo Decreto-lei, e tem como um propósito essencial a introdução da base de acréscimo nas entidades públicas, a par do objectivo de permitir a " (...) *construção de indicadores de avaliação da economia, eficiência e eficácia da aplicação de dinheiros públicos e, em simultâneo, a criação das condições para a elaboração de um Balanço de Estado*" (Caiado e Pinto, 2002:40).

Dado constituir o marco fundamental da Reforma, vão ser desenvolvidas algumas das suas principais características, identificando-se desde logo como principais destinatários: a Assembleia da República e o Governo, responsáveis pelo processo orçamental; o Tribunal de Contas, que controla externamente a aplicação dos dinheiros públicos; os gestores da Administração Pública, os analistas financeiros e o próprio cidadão (Caiado e Pinto, 2002).

O POCP vem proporcionar demonstrações financeiras que disponibilizam informação de índole orçamental e financeira dirigida para utilizadores específicos, tendo como principais objectivos (Caiado e Pinto, 2002):

- Tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental;
- Disponibilização de informação que permita apoiar a actividade de controlo ao nível da posição financeira e desempenho das entidades públicas;
- Obtenção atempada dos indicadores macroeconómicos da Contabilidade Nacional.

As necessidades informativas dos diversos utilizadores englobam, de acordo com Carvalho *et al.* (1999), os objectivos orçamentais, patrimoniais e de gestão. Neste âmbito, a Contabilidade Pública deverá manter o controlo da legalidade e em paralelo proporcionar:

- O registo da execução do Orçamento;
- O conhecimento da situação orçamental e de tesouraria;
- A relevação das variações da composição e da situação patrimonial das entidades públicas;
- As informações necessárias para elaborar a conta de Gerência, os mapas e os documentos necessários às entidades financiadoras e ao TC;
- A tomada de decisões de gestão, fornecendo informação de natureza económica, patrimonial e financeira.

Surgiu no âmbito da necessidade de modernizar os processos contabilísticos e de aumentar a comparabilidade da informação disponibilizada pelas entidades do Sector Público, tendo dado concretização ao previsto por Carvalho *et al.* (1999:29):

- Potenciou a tomada de decisões estratégicas;
- Disponibilizou informação que facilita o controlo da actividade da Administração Pública por parte do Tribunal de Contas e da Assembleia da Republica, bem como a transparência da situação financeira e patrimonial das entidades públicas;
- Proporcionou a obtenção dos elementos necessários ao cálculo dos indicadores agregados da Contabilidade Nacional.

Por outro lado, o POCP (...) *ao enquadrar-se na reforma em curso da administração financeira do estado, constitui um instrumento indispensável para dotar o estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma administração pública moderna*”, conforme Preâmbulo, 2 do Decreto-Lei 232/97.

Para além disso, potenciou que o relato da informação financeira deixasse de estar somente orientado para a conformidade legal e que a análise da situação económico-financeira das entidades públicas passasse a ser feita com base numa contabilidade orçamental, patrimonial e analítica ou de custos, reunidas num único sistema contabilístico e ambas em base de acréscimo. Substituiu o método

unigráfico pelo método digráfico no que respeita à execução orçamental e também na vertente financeira.

Segundo Jesus e Jorge (2008) “(...) *O POCP apresenta-se como um sistema contabilístico sistematizado, onde são definidos os princípios contabilísticos a que a preparação da informação deve obedecer para que possam ser atingidos os objectivos a que se propõe. São, igualmente explicitados, os critérios de valorimetria a aplicar no registo das transacções, para que as demonstrações financeiras proporcionem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados de cada entidade.*”

Por sua vez, Caiado e Pinto (2002) referem que POCP apresenta as seguintes características:

- Sistema contabilístico orientado para aspectos patrimoniais, económicos e financeiros, conjugados com uma vertente orçamental;
- Utilização do método das partidas dobradas no registo das transacções financeiras e orçamentais;
- Interligação da contabilidade orçamental e financeira num único sistema de informação;
- Utilização da base do acréscimo no registo das transacções financeira e da base de caixa modificada nas transacções orçamentais;
- Sistema de relatórios financeiros baseado no Balanço, na Demonstração de Resultados e nos Mapas da execução orçamental.

Constituindo o marco fundamental da reforma da Contabilidade Pública, o POCP veio criar as condições necessárias à integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, uma das características fundamentais deste sistema contabilístico, conforme se ilustra o Quadro 1.2.

Quadro 1.2: Principais características do POCP

Características Técnicas	Contabilidade Orçamental	Contabilidade Financeira (Patrimonial)	Contabilidade Analítica
Demonstrações Financeiras	Mapas de execução orçamental: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Controlo Orçamental – Despesa ▪ Controlo Orçamental – Receita ▪ Mapa dos Fluxos de Caixa ▪ Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Balanço ▪ Demonstração de Resultados por Natureza ▪ Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados 	Ao critério da entidade
Classes de Contas	Classe 0 e conta 25	Classes 1 a 8	Classe 9 (Ao critério da entidade)
Bases de Contabilização	Base de caixa modificada	Base de acréscimo	Base de acréscimo

Fonte: Adaptado de Carvalho e Jorge (2003)

No que respeita aos princípios contabilísticos, são identificados no ponto 3 do Decreto-lei que aprova o POCP os que se evidenciam no Quadro 1.3.

Quadro 1.3: Princípios contabilísticos preconizados pelo POCP

Princípios	Definição
Entidade Contabilística	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Todo o ente público ou de direito privado que esteja abrangido pelo âmbito de aplicação do POCP
Continuidade	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Toda a entidade opera continuamente, com duração ilimitada
Consistência	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A entidade, por norma, não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro
Especialização ou acréscimo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reconhecimento dos proveitos e custos quando são obtidos ou ocorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento
Custo histórico	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Registos contabilísticos baseados em custos de produção ou de aquisição

Princípios	Definição
Prudência	<ul style="list-style-type: none"> As estimativas a integrar nas contas devem ser feitas com um determinado grau de precaução, de forma a não permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas
Materialidade	<ul style="list-style-type: none"> As DF's devem evidenciar todos os elementos relevantes para a tomada de decisões por parte dos respectivos destinatários
Não compensação	<ul style="list-style-type: none"> Como regra geral, não devem ser compensados saldos de contas de activos e passivos (Balanço), ou contas de custos ou perdas com contas de proveitos ou ganhos (Demonstração dos Resultados) e, nunca, devem ser compensados saldos de despesas com saldos de receitas (Mapas de Execução Orçamental)

Fonte: Adaptado de Jesus (2008: 90)

Comparativamente com os princípios contabilísticos aplicáveis ao sector privado, de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) verifica-se a existência de dois princípios contabilísticos, com base na Estrutura Conceptual (EC):

- Regime do Acréscimo (periodização económica) – *“os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”* (EC, Parágrafo 22).
- Continuidade – *“As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado”* (EC, Parágrafo 23).

Relativamente a alguns dos princípios previstos pelo POCP, verifica-se que são, segundo o SNC (EC), características qualitativas da informação financeira:

- Compreensibilidade;
- Relevância;

- Materialidade;
- Fiabilidade;
- Representação Fidedigna;
- Substância sobre a Forma;
- Neutralidade;
- Prudência;
- Plenitude;
- Comparabilidade.

A grande diferença do SNC, comparativamente ao POCP, é a base de mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras. Estando previsto no POCP o custo histórico como base de mensuração privilegiada, no SNC identificam-se outras, conforme apresentado no Quadro 1.4.

Quadro 1.4: Bases de mensuração previstas no SNC

Bases	Activos
Custo Histórico	Quantia paga ou retribuição dada para os adquirir na data de aquisição
Custo Corrente	Quantia que teria de ser paga se o activo fosse correntemente adquirido
Valor Realizável	Quantia que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada.
Valor Presente	Valor presente descontado dos futuros influxos, líquidos de caixa, que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios.
Justo Valor	Quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes, sem relacionamento entre elas, numa transacção.

Fonte: Sistema de Normalização Contabilística

Da análise do quadro pode-se constatar que a grande inovação é ao nível do Justo Valor. O SNC prevê como opção para as entidades o Modelo da Revalorização e a mensuração subsequente dos activos e passivos ao Justo Valor, enquanto o POCP prevê apenas para a mensuração inicial e subsequente o custo histórico (os bens ficam registados no Balanço pelo valor pelo qual foram adquiridos ou produzidos).

Com relevância para o objecto deste estudo, destaca-se o facto de o POCP não contemplar o princípio da prevalência da substância sobre a forma, com reflexos no reconhecimento de determinados activos, como sejam os bens de domínio público, que segundo Franco (2002:209) são “ (...) coisas (e direitos sobre elas) submetidas por lei ao domínio do Estado e subtraídas ao comércio jurídico privado devido à sua primacial utilidade colectiva”.

Embora este tipo de bens possa não ser de propriedade legal da entidade a que estão afectos, está prevista no POCP uma conta própria para o seu registo (conta 45), cuja descrição esclarece que devem ser considerados no activo da entidade responsável pela sua administração ou controlo, afectos ou não à respectiva actividade operacional (ponto 4.1.7 do POCP). Portanto, prevalece a substância da relação desses bens com a entidade respectiva, independentemente da sua propriedade legal. Pela sua importância este tema vai ser analisado com mais pormenor no capítulo seguinte.

1.3 Normalização Contabilística Sectorial

O próprio Decreto-Lei que aprova o POCP aponta para a necessidade de serem efectuadas adaptações do mesmo aos diversos sectores da Administração Pública. Surgem, assim, enquadrados na segunda etapa da Reforma da Contabilidade Pública, conforme Quadro 1.1, os seguintes Planos Sectoriais:

- Administração Central:
 - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria 794/2000, de 20 de Setembro;
 - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria 898/2000, de 28 de Setembro;
 - Plano oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo Decreto-Lei 12/2002, de 25 de Janeiro.
- Administração Local:
 - Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei 54/A/99, de 22 de Fevereiro.

O Quadro 1.5 sintetiza o âmbito de aplicação de cada um dos Planos Sectoriais acima mencionados.

Quadro 1.5: Âmbito de aplicação dos Planos Sectoriais

Administração Central	Âmbito de aplicação
POC – Educação	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Todos os organismos autónomos sob a tutela do Ministério da Educação, que não tenham natureza, forma e designação de empresas públicas. ▪ Organismos de direito privado, sem fins lucrativos, cuja actividade principal seja a educação, desde que as suas receitas sejam maioritariamente provenientes do OE ou de entidades abrangidas pelo POC-Educação.
POCMS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Todos os organismos e serviços do Ministério da Saúde, que não tenham natureza, forma e designação de empresas públicas. ▪ Organismos de direito privado, sem fins lucrativos, cuja actividade principal seja a saúde, que dependam directa ou indirectamente de entidades abrangidas por este Plano, desde que as suas receitas sejam maioritariamente provenientes do OE ou de orçamentos privados daquelas entidades.
POCISSSS	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social, incluindo as instituições das Regiões Autónomas.
POCAL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as Autarquias Locais e entidades equiparadas.” (art.º 2º, n.1). ▪ “(...) são consideradas entidades equiparadas a autarquias locais as <u>áreas metropolitanas</u>, <u>as assembleias distritais</u>, <u>as associações de freguesias</u> e de <u>municípios de direito público</u>, bem como as <u>entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais</u> (...)” (art.º 2º, n.2). ▪ Os Serviços Municipalizados, enquanto parte da estrutura municipal, passam a aplicar este diploma. ▪ Entidades na tutela do Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território.

Figura 1.1 ilustra de forma sintética, a Normalização Contabilística actual em Portugal, ao passo que na Figura 1.2 é feita a sua articulação com a organização do Sector Público em Portugal.

Figura 1.1: Normalização Contabilística do Sector Público em Portugal

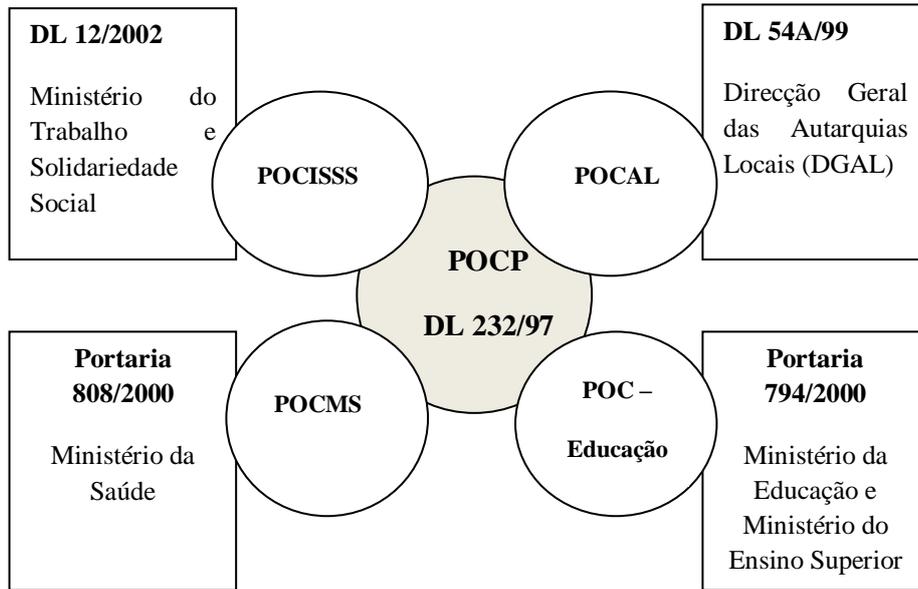
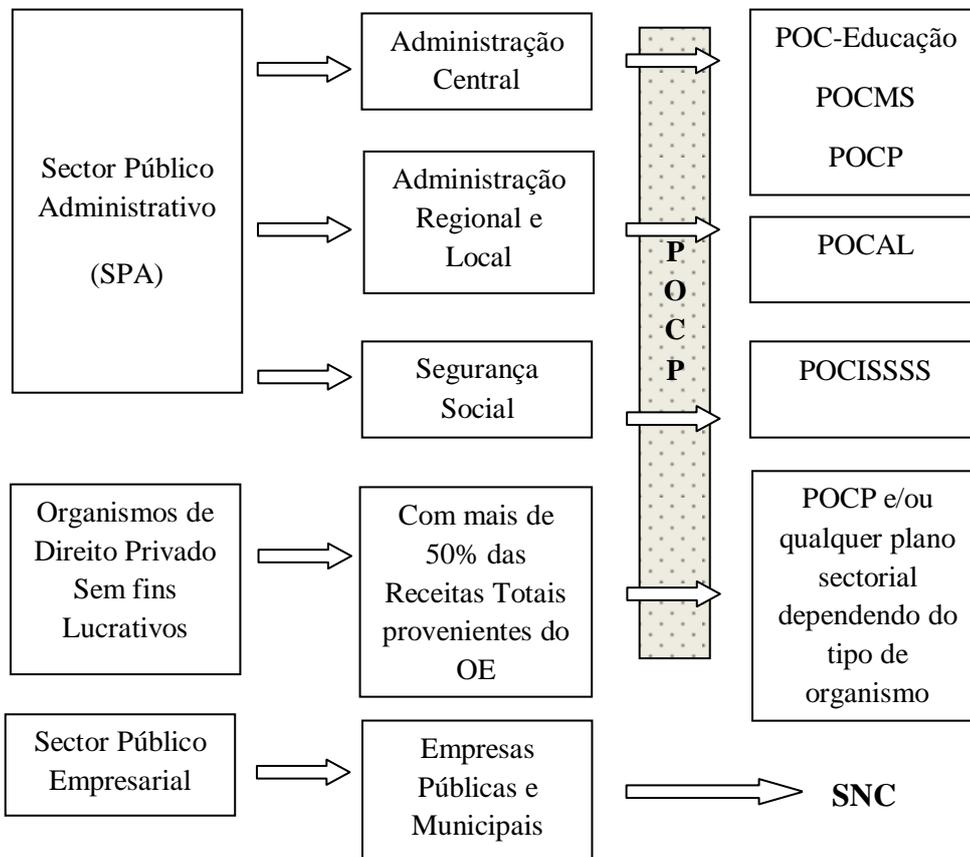


Figura 1.2: Normalização Contabilística Pública Vs Sistema Público Português



Dado que o âmbito deste trabalho se centra em duas entidades públicas pertencentes à Administração Local, são os princípios e regras do Decreto-Lei nº 54/99, de aplicação obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2002, que vão ser objecto de atenção particular. Assim, à semelhança do POCP, o POCAL visa criar as condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública que constitua um instrumento de apoio à gestão das autarquias locais e trata-se de uma importante medida no plano da gestão financeira destas, proporcionando uma visão de conjunto dos entes estaduais. Visa-se a uniformização, normalização e simplificação da contabilidade.

O POCAL “ (...) Integra os princípios orçamentais e contabilísticos, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço e a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas.” (POCAL, 1999:4).

Este Plano prevê, no seu Regime Geral, os seguintes documentos de prestação de contas (Quadro 1.6):

Quadro 1.6: Documentos de prestação de contas do POCAL.

Natureza	Documentos
Documentos Finais	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Balanço ▪ Demonstrações de Resultados ▪ Mapas de Execução Orçamental ▪ Mapa de Fluxos de caixa ▪ Anexos às demonstrações financeiras ▪ Relatório de Gestão
Mapas de Previsão Orçamental	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Plano Plurianual de Investimentos (PPI) ▪ Plano das Actividades Mais Relevantes constitui as Grandes Opções do Plano (PAMR) ▪ Orçamento – Despesa, Receita e Resumo, incluindo Serviços Municipalizados
Mapas de Execução orçamental	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Execução anual do Plano Plurianual de Investimentos ▪ Mapa das Operações de Tesouraria

Os documentos referidos no quadro anterior devem ser remetidos para várias entidades, que constituem os destinatários específicos deste Plano, conforme Quadro 1.7.

Quadro 1.7: Documentos de Prestação de Contas versus Destinatários – POCAL

Documentos	Divulgação	Comissão de Coordenação Regional	INE	TC	Freguesias
Plano Plurianual de Investimentos	X	X	X		
Orçamento	X	X	X		
Fluxos de caixa	X		X		X
Balanço	X	X	X	X	
Demonstração de resultados	X	X	X	X	
Anexos às DF's		X		X	
Relatório de Gestão	X		X	X	
Execução anual do Plano Plurianual de Investimentos		X			X
Mapas de execução orçamental		X		X	
Controlo orçamental da despesa					X
Controlo orçamental da receita					X
Operações de tesouraria					X
Contas de ordem					X
Empréstimos					X
Outras dívidas a terceiros					X
Caracterização da entidade					X

Segundo Carvalho e Jorge (2003) o POCAL surge para dar corpo às seguintes motivações:

- A necessidade de uma contabilidade pública local uniforme, standard e simplificada;
- A crescente necessidade de informação financeira como consequência de uma maior complexidade;
- As limitações e os pontos fracos da contabilidade orçamental;

- A necessidade de conjugar legalidade com controlo do equilíbrio financeiro e da eficiência.

No POCAL coexistem princípios orçamentais, que se devem aplicar na elaboração e execução do orçamento das autarquias locais e princípios contabilísticos que “(...) *devem conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade*”.(POCAL, 1999:15), conforme Quadro 1.8.

Quadro 1.8: Princípios Orçamentais e Contabilísticos do POCAL

Princípios Orçamentais	Princípios Contabilísticos
Princípio da Independência	Princípio da Entidade Contabilística
Princípio da Anualidade	Princípio da Continuidade
Princípio da Unidade	Princípio da Consistência
Princípio da Universalidade	Princípio da Especialização ou do Acréscimo
Princípio do Equilíbrio	Princípio do Custo Histórico
Princípio da Especificação	Princípio da Prudência
Princípio da Não Consignação	Princípio da Materialidade
Princípio da Não Compensação	Princípio da Não Compensação

Os propósitos base do POCAL são criar as condições para integrar num único sistema os três subsistemas de contabilidade – orçamental, patrimonial e custos, o qual se deve tornar num instrumento fundamental para a gestão das autarquias locais.

Os objectivos do POCAL podem enquadrar-se em objectivos de gestão, de controlo e análise e de relato ou divulgação e englobam:

- Controlo financeiro e avaliação da informação das autarquias locais (execução orçamental e perspectiva de caixa);

- Estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e alterações dos respectivos documentos de base;
- Aplicação dos princípios definidos no POCP e conciliação dos mesmos com a Lei 91/2001 de 20 de Agosto – Lei do Enquadramento Orçamental;
- Considerar na execução orçamental, princípios de utilização racional dos recursos e de gestão efectiva do capital;
- Melhorar a consistência dos critérios de previsões e definir regras para a preparação do orçamento;
- Proporcionar informação atempada sobre os elementos necessários ao cálculo dos indicadores da Contabilidade Nacional;
- Obtenção de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade e como contribui para o desenvolvimento local;
- Providenciar informação para a tomada de decisão, baseada em documentos e contas previsionais uniformes e preparadas de acordo com métodos e procedimentos aceitáveis.

A grande inovação do POCAL é a introdução na contabilidade pública da contabilidade patrimonial e de custos que proporcionam informação sobre as necessidades, a origem dos recursos e a aplicação dos fundos. Também permitem obter elementos sobre a situação económico-financeira das entidades e o resultado potenciado pela utilização dos recursos.

A relevância da contabilidade de custos decorre da necessidade que os gestores das autarquias têm de informação contabilística para divulgação ao exterior, mas também das necessidades decorrentes da tomada de decisão. Facultativa desde os anos 40, define-se com o POCAL que “(...)a contabilidade de custos é obrigatória para o apuramento dos custos das funções e dos custos inerentes à fixação das tarifas e preços dos bens e serviços”. (Caiado e Pinto, 2002:172)

A contabilidade de custos constitui também um importante instrumento de gestão financeira, pelo que se fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos para o apuramento de custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação de tarifas e dos preços. O POCP é bastante vago quanto à existência de uma contabilidade analítica. Limita-se a reservar-lhe a classe 9, tem natureza

facultativa e não refere como deve funcionar. Ao contrário, no POCAL o sistema de contabilidade de custos constitui uma das suas diferenciações mais significativas.

Todavia, importa realçar que, enquanto no POCAL a contabilidade de custos se restringe ao cálculo dos custos e à elaboração dos mapas subjacentes às taxas e tarifas e aos preços dos bens e serviços praticados, tanto o RAFE como a Lei de Bases da Contabilidade Pública visavam um olhar mais abrangente sobre o papel da Contabilidade de Gestão nas entidades públicas, no sentido de proporcionar instrumento para uma permanentemente avaliação do respectivo desempenho.

1.4 A Reforma da Contabilidade Pública em Portugal e as tendências a nível internacional

Pela análise da evolução da reforma da Contabilidade Pública constata-se que Portugal seguiu as orientações internacionais, nomeadamente no que respeita às tendências seguidas em vários países europeus quanto aos **critérios de reconhecimento** e **valorimetria** e, ainda, quanto ao **grau de implementação de base de acréscimo**, comparativamente com a evolução das reformas da Contabilidade Pública objecto do estudo realizado por Lüder e Jones (2003), abrangendo sete países da União Europeia (Alemanha, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Itália, Reino Unido), a Suíça e as instituições da União Europeia (Jesus, 2008).

De acordo com o estudo realizado por aquela autora, verifica-se que Portugal também segue as tendências de muitos outros países no que respeita à adopção da base de caixa e compromissos na vertente orçamental e a base de acréscimo completa na vertente financeira, tal como os países alvo do estudo de Sterck *et al.* (2006).

A existência de duas bases contabilísticas distintas, uma para o processo orçamental, outra para a vertente financeira, é uma situação também verificada nos países abrangidos pelo estudo de Lüder e Jones (2003). Quanto à integração dos sistemas orçamental e financeiro, constata-se que Portugal segue a orientação de países como a Espanha, a Suécia e as instituições da União Europeia, ao contrário do que se verifica em países como a Alemanha e o Reino Unido, por exemplo, em que os dois sistemas funcionam em paralelo (Jesus, 2008).

Nas reformas a nível internacional destaca-se o papel do *Public Sector Committee* (PSC) do *International Federation of Accountants* (IFAC) actualmente designado por *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que tem promovido a adopção da base de acréscimo na preparação e divulgação das Demonstrações Financeiras das entidades públicas.

Aquele organismo emitiu entre 2000 e 2002 um conjunto de normas – *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs) que propõem a transferência dos princípios da contabilidade empresarial para o sector público, nomeadamente a introdução da base do acréscimo na contabilidade e no *reporting* financeiro das entidades públicas, com o propósito de melhorar a qualidade da informação financeira proporcionada por estas entidades.

A perspectiva do IFAC-PSC numa primeira fase foi orientada para a defesa da transposição para o sector público das normas aplicáveis ao sector privado (*International Accounting Standards – IAS /International Financial Reporting Standards – IFRSs*), apenas com algumas adaptações específicas, com o propósito de proporcionar meios de avaliação das entidades públicas e de ir ao encontro das necessidades informativas de um vasto conjunto de utilizadores externos, designadamente na perspectiva da prestação de responsabilidades (Adhemar, 2001; Sutcliffe, 2003).

Segundo Jorge (2003) e Jesus (2008) as IPSAS nesta primeira fase não são um imperativo legal, mas apenas recomendações que estão subordinadas às normas emitidas por cada um dos países para o sector público. No entanto, e apesar desta característica não as dotar da “força” necessária à harmonização preconizada, o IPSASB considera-as como o principal factor de referência dos países que iniciaram ou vão iniciar a adopção de normas nacionais públicas.

As IPSAS privilegiam a base do acréscimo como factor potenciador de uma maior qualidade e comparabilidade da informação disponibilizada pelas entidades públicas de um país e pelos próprios países e consideram que proporciona (IPSASB, Preface, §22):

- Melhor avaliação da informação divulgada para o exterior;
- Informação mais credível e transparente para os gestores, incluindo relação recursos/custos e activos/passivos.

O IPSASB desenvolveu mais recentemente um programa de trabalho com várias prioridades, em conformidade com o respectivo *Strategy and Operational Plan* para o período de 2007 a 2009, que elege os seguintes temas estratégicos a desenvolver nos três anos subsequentes: (1) estrutura conceptual para o sector público, (2) projectos específicos do sector público, incluindo a convergência com os sistemas de Contas Nacionais, (3) convergência com as IFRSs e (4) promoção e comunicação (IPSASB, 2007c).

Na sequência deste *Strategy and Operational Plan*, são emitidas em Janeiro de 2007, onze IPSASs revistas⁵, num esforço de convergência com as IFRSs, privilegiando, portanto, a vertente financeira e a adopção da base de acréscimo na preparação e divulgação de informação financeira das entidades públicas, com o propósito de alcançar uma maior clareza e utilidade das IPSASs (IFAC-IPSASB, 2008a e 2008b).

Na normalização contabilística em Portugal, tanto o POCP como o POCAL seguem a abordagem da IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements* (2000, 2007) no que respeita à perspectiva das Demonstrações Financeiras dos organismos públicos, no que se refere aos grandes objectivos da divulgação de informação. Por exemplo, o POC no seu ponto 3, prevê a “*obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade*”, enquanto que a IPSAS 1 (2007) no seu parágrafo §25 defende que as demonstrações financeiras “*devem representar de forma verdadeira a posição financeira, o desempenho e os fluxos de caixa de uma entidade*”.

A perspectiva das IPSASs é também seguida na normalização contabilística em Portugal no que se refere à adopção da base de acréscimo para a vertente financeira. Todavia, as IPSASs não desenvolveram na sua normalização os aspectos relacionados com a preparação e execução do orçamento, o que é considerado por muitos autores como uma lacuna importante (Jones, 2000c; Hepworth, 2003; Chan, 2005).

Por exemplo, a IPSAS 1, no seu parágrafo 13, define que o objectivo geral da informação financeira pública é o de proporcionar informação válida para a tomada de decisão e para o controlo da mesma, assim como, potenciar uma maior responsabilização pela afectação dos recursos inerentes à entidade. Neste contexto, as Demonstrações Financeiras devem englobar a seguinte informação:

- A origem, afectação e utilização dos recursos financeiros;
- O financiamento das actividades da entidade e a obtenção dos respectivos meios monetários;
- A capacidade da entidade financiar as suas actividades, contrair passivos e assumir compromissos;
- A posição financeira da entidade e possíveis alterações;

⁵ As onze normas revistas – IPSAS 1, 3, 4, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 16, e 17, tornam-se efectivas para períodos de relato com início em 1 de Janeiro de 2008, ou posteriores.

- Informação agregada que permita avaliar o desempenho da entidade, relativamente à trilogia eficiência, eficácia e economia.

Por sua vez, tanto o POCP como o POCAL defendem também que as Demonstrações Financeiras devem proporcionar informação credível e oportuna sobre a situação económico-financeira da autarquia, sobre os seus resultados e sobre a execução orçamental, proporcionando informação útil e atempada à tomada de decisão.

2. ACTIVOS E BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO

Neste capítulo vai ser definido o conceito de bens do domínio público, à luz das definições de activos no âmbito da Contabilidade Pública, geralmente vinculadas nos normativos contabilísticos internacionais e em Portugal.

Não sendo consensual se os bens de domínio público devem ou não ser objecto de reconhecimento e, em caso afirmativo, quais os critérios de mensuração aplicáveis, é ainda objecto deste capítulo debater as principais questões inerentes a estes dois aspectos, atendendo às várias posições em confronto.

2.1 Conceito de activo e de bens de domínio público

Em primeiro lugar, importa debater a problemática da definição de activo no âmbito do Sector Público. O POCP é omissivo quanto a esta questão, bem como quanto aos critérios de reconhecimento de activos, tal como era o POC empresarial, em cuja arquitectura se baseia o POCP, remetendo para as definições previstas nas estruturas conceptuais do IASB (óptica empresarial) e da IPSAS 1 (2001,2007) no que respeita às entidades públicas.

Actualmente verifica-se que o POCP está desactualizado face ao novo normativo contabilístico – Sistema de Normalização Contabilística, quer relativamente aos critérios de reconhecimento de activos, quer aos critérios de valorimetria previstos.

Segundo o POCP (e seguindo a linha de orientação do POC⁶), o conceito de activo pressupõe o direito legal sobre o bem ou direito.

De acordo com a estrutura conceptual do IASB, um activo pode ser definido como “(...) *um recurso controlado por uma empresa como resultado de eventos passados e em relação ao qual se esperam que fluam benefícios económicos futuros para a empresa*”.

Por sua vez, a IPSAS 1 (2007), no seu parágrafo 7, define que um activo é um recurso controlado por uma entidade em resultado de eventos passados e em relação ao qual são esperados benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

⁶ Actualmente revogado pelo Decreto-Lei 158/2009 que aprovou o SNC – Sistema de Normalização Contabilística, em vigor desde dia 1 de Janeiro de 2010.

Ambas, as definições remetem para as características fundamentais dos activos: controlados por uma empresa ou entidade, resultantes de acontecimentos passados e potenciadores de benefícios económicos futuros. Nas entidades públicas o controlo efectiva-se, geralmente, pelo direito legal. No entanto, o direito legal não é um imperativo, já que a empresa ou entidade pode controlar elementos de que não é titular.

Relativamente aos benefícios económicos futuros, que a nível empresarial remetem para a entrada de fluxos de tesouraria positivos para a empresa ou organização, ao nível das entidades públicas poderá traduzir-se em serviços potenciais (previsto na IPSAS 1), que proporcionando a satisfação das necessidades dos cidadãos, poderão não potenciar a entrada de recursos (fluxos de tesouraria) para a entidade.

Esta questão está, também, abordada na recomendação nº 6 do *Financial Accounting Standards Board* (FASB)⁷ quando refere que: *a característica comum possuída por todos os activos (recursos económicos) é a capacidade de proporcionar serviços e benefícios à entidade que os utiliza. Numa empresa esse serviço potencial ou benefício económico futuro traduz-se em fluxos de tesouraria positivos para a mesma. Numa organização cujo objectivo não é o lucro, esse serviço potencial ou benefício económico futuro é utilizado para prover aos cidadãos com os bens e serviços necessários ou desejados, de que não pode resultar qualquer fluxo positivo de tesouraria para a organização.*

Uma das principais questões inerentes aos bens de domínio público é a sua consonância com os requisitos previstos no conceito de activo. Até que ponto este tipo de bens promove a fluência para a entidade de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço? Até que ponto os bens de domínio público geram alguma forma de retribuição que justifique o seu enquadramento nas características fundamentais do conceito de activo? Devem ou não ser considerados activos das entidades que os detêm, quando a sua finalidade é uma questão de utilidade pública?

Segundo Martins (2006) os bens de domínio público são submetidos legalmente ao domínio do Estado, não se enquadrando nas regras do comércio jurídico-privado, pelo que é discutível que sejam considerados como activos, atendendo às definições de activos que se centram no controlo dos recursos e na possibilidade dos mesmos fluírem benefícios económicos futuros (IASB) ou benefícios económicos futuros e potencial de serviço (IPSASB e FASB).

⁷ Organismo emissor de normas contabilísticas nos Estados Unidos, que assumem a forma de recomendações “statements” designadas SFAS (*Statements of Financial Accounting Standards*) e SFAC (*Statements of Financial Accounting Concepts*).

O problema reside fundamentalmente em associar aqueles conceitos com as principais preocupações da Contabilidade Pública, designadamente no que releva a utilidade dos bens para a entidade, a noção de “controlo” e a própria responsabilização pela manutenção dos activos.

De facto, a extensão do conceito de activo e os novos critérios de reconhecimento preconizados no novo normativo contabilístico – Sistema de Normalização Contabilística (SNC)⁸ conduz a que os bens pertencentes ao domínio público não estejam tão afastados do reconhecimento de activo, apesar dos benefícios económicos futuro associados poderem não revestir a forma de lucro ou fluxo de tesouraria positivo (aspecto nuclear do conceito de activo para as entidades orientadas para o lucro), mas um fluxo de índole social.

Este estudo focaliza-se nos bens de domínio público, enquadrados na definição de bens do activo imobilizado, que segundo o POCP são *“bens destinados a servir de forma duradoura a actividade da organização e a constituir o activo permanente desta. (...) bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, quer sejam bens do Estado afectos à entidade, incluindo os bens de domínio público...”* (POCP, 2002:335)

Idêntica definição é dada pelo POCAL, onde a Classe 4 – Imobilizações *“(...) inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, quer sejam de sua propriedade, incluindo os bens de domínio público, quer estejam em regime de locação financeira”*.

Portanto, tanto no POCP como no POCAL, os bens de domínio público são considerados como elementos integrantes dos activos fixos tangíveis das entidades públicas, de acordo com as definições acima transcritas.

Não existe na nossa legislação uma definição explícita de bens de domínio público. Todavia, a Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 84º, enuncia que *“(...) pertencem ao domínio público: as águas territoriais com os seus leitos e os fundos marinhos contíguos, bem como os lagos, lagoas e cursos de água navegáveis ou flutuáveis, com os respectivos leitos; as camadas aéreas superiores ao território acima do limite reconhecido ao proprietário ou superficiário; os jazigos minerais, as nascentes de águas mineromedicinais, as cavidades naturais subterrâneas existentes no*

⁸ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009 e em vigor desde 1 de Janeiro de 2010.

subsolo, com excepção das rochas, terras comuns e outros materiais habitualmente usados na construção; as estradas; as linhas-férreas nacionais; e outros bens como tal classificados por lei”.

Para Franco (2002: 309) os bens de domínio público são constituídos “*pelas coisas (e direitos sobre elas) submetidas por lei ao domínio do Estado e subtraídas ao comércio jurídico-privado devido à sua primacial utilidade colectiva.*”.

Em contrapartida, e segundo este mesmo autor, bens do domínio privado, são: “*aqueles que a administração adquire em condições que, em princípio, são as do direito privado, ou seja têm regime semelhante aos bens já pertencentes a particulares, podendo ser livremente adquiridos, alienáveis, penhoráveis e prescritíveis* (Franco, 2002:310).

Por sua vez, o nº 2 do artigo 202º do Código Civil estatui “ (...) *que se consideram fora do comércio todas as coisas que não podem ser objecto de direitos privados, tais como as que se encontram no **domínio público** e as que são, por sua natureza, insusceptíveis de apropriação individual*” [Sublinhado próprio].

Em 1980 foi aprovado o Decreto-Lei 477 de 15 de Outubro que define o património do Estado como sendo o conjunto dos bens de domínio público e os bens de domínio privado. Segundo o artigo 2º deste diploma, e para efeitos de elaboração do inventário, entende-se como património do Estado o conjunto de bens do seu domínio público e privado, e o conjunto dos direitos e obrigações com conteúdo económico de que o Estado é titular, como pessoa jurídica de direito público.

Os bens patrimoniais ou do domínio privado são, então, os que a “*Administração adquire, em condições que em princípio serão as do direito privado*”, de acordo com Franco (2002:310). Trata-se de bens que pertencem ao Estado, tendo todavia, um tratamento semelhante aos bens pertencentes a particulares, podendo estar sujeitos a aquisição, alienação, penhoras, prescrição e expropriação.

Os bens de domínio público são bens que não se integram no domínio privado do Estado, sendo bens de utilidade e propriedade públicas que se destinam a ser utilizados pelos serviços públicos, pelo público ou por particulares que tenham autorização de utilização específica.

Ao nível do domínio público destacam-se os bens de domínio público natural, que engloba o domínio hídrico (cursos de água, lagos, nascentes, águas de fontes públicas, entre outros) e os domínios aéreo e mineiro (jazigos minerais e nascentes de águas minero-medicinais) e os bens de domínio público artificial que têm inerente o domínio da circulação (estradas, pontes, linhas férreas, portos, aeroportos, entre outros), o domínio militar (infra-estruturas e equipamentos de defesa nacional e o domínio

monumental, cultural e artístico (museus nacionais, bibliotecas, arquivos, palácios, entre outros). O Quadro 2.1 identifica as principais classificações dos Bens de Domínio Público (Franco, 2002).

Quadro 2.1: Classificação dos Bens de Domínio Público

Domínio Público Natural		Domínio Público Artificial	
Domínio Hídrico	<ul style="list-style-type: none"> - Domínio público marítimo - Cursos de água - Lagoas - Lagoas - Nascentes - Águas das fontes públicas 	Domínio de Circulação	<ul style="list-style-type: none"> - Estradas - Pontes - Linhas de caminho de ferro - Linhas telegráficas e telefónicas - Rede de distribuição pública de energia eléctrica - Portos artificiais - Aeroportos e aeródromos
Domínio Aéreo	<ul style="list-style-type: none"> - Camadas aéreas superiores ao território 	Domínio Monumental, Cultural e Artístico	<ul style="list-style-type: none"> - Museus nacionais - Bibliotecas e arquivos - Palácios nacionais - Monumentos nacionais do Estado
Domínio Mineiro	<ul style="list-style-type: none"> - Jazigos minerais - Nascentes de águas mineromedicinais 	Domínio Militar	<ul style="list-style-type: none"> - Navios - Obras de defesa militar

Para além desta classificação, os bens de domínio público podem dividir-se em bens públicos e bens de serviço público. Os bens públicos estão ao serviço dos cidadãos e podem ser utilizados sem restrições significativas (obras públicas e infra-estruturas). Os bens de serviço público visam garantir a prossecução dos serviços públicos, sendo utilizados pelo Estado no exercício das suas actividades, sendo a base daqueles (Caiado e Pinto, 2002).

Segundo Martins (2006:48) o domínio público autárquico “ (...) *integra, designadamente: águas públicas que por lei estejam sob sua jurisdição; baldios; cemitérios; equipamentos, tais como,*

balneários, lavadouros, sanitários públicos, parques infantis públicos, chafarizes e fontanários; património natural, cultural, paisagístico e urbanístico do município, incluindo monumentos de interesse municipal; redes de transportes; redes de energia”.

Conforme já referido, no normativo contabilístico aplicável às entidades públicas em Portugal, os bens de domínio público são considerados activos das entidades que os detêm, pois integram a Classe 4 – Imobilizado, mais concretamente a conta 45 – Bens do Domínio Público, tanto no POCP e Planos Sectoriais, como no POCAL. A desagregação desta conta remete para a classificação deste tipo de bens, de acordo com as descrições que têm vindo a ser feitas:

45 - Bens de Domínio Público

451 - Terrenos e recursos naturais; **452** – Edifícios; **453** – Outras construções e infra-estruturas; **454** – Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar; **455** – Bens de património histórico, artístico e cultural e **456** – Outros bens de domínio público.

2.2. Reconhecimento e mensuração dos bens de domínio público

A especificidade dos bens de domínio público remete também para a sua relevação contabilística, nomeadamente os critérios de reconhecimento e de valorimetria a adoptar, questões em debate nesta secção.

2.2.1 Reconhecimento

As opções quanto ao reconhecimento de activos previstas pela Contabilidade Pública não são consensuais. Destacam-se, na óptica da Contabilidade Pública, duas perspectivas distintas: o não reconhecimento de activos fixos no Balanço, que só releva os activos circulantes da entidade; e o reconhecimento total ou parcial dos activos fixos das entidades públicas.

Segundo Vela Bargues (1992) uma das principais distinções entre a Contabilidade Pública e a contabilidade empresarial, no que respeita aos elementos do activo, reside nos bens de domínio público.

Carvalho *et al.* (1999) salientam o facto de não haver convergência no que respeita ao reconhecimento de activos na Administração Pública., destacando duas perspectivas distintas:

- Reconhecer no Balanço unicamente activos circulantes, não reconhecendo activos fixos⁹;
- Reconhecer, total ou parcialmente, os activos fixos no Balanço, como imobilizado das entidades públicas.

Os bens de domínio público, conforme definição prevista na secção anterior, são bens que, visando garantir a satisfação de necessidades colectivas (da generalidade dos cidadãos), não estão afectos ao objecto de actividade específico da entidade pública, sendo no entanto a Administração responsável pela sua manutenção e conservação.

Neste contexto, e tendo em consideração as abordagens dos diferentes organismos e diplomas que versam sobre a Contabilidade Pública, pode-se referir que o IPSASB defende o reconhecimento, como activos, dos elementos do imobilizado susceptíveis de serem convertidos em meios líquidos, o que tem inerente a definição de activo proposta por este organismo, segundo a IPSAS 1 (2007, §7):

- Recursos controlados pela entidade como resultado de acontecimentos passados;
- Dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou serviços potenciais.

De facto, as alternativas de reconhecimento, implicitamente previstas, pela IPSAS 1 (2007) remetem para as condições para o reconhecimento de em activo, defendidas pelo IASB, ou seja, um elemento deve ser reconhecido como um activo quando tiver associado à fluência para a empresa de benefícios económicos futuros e quando o seu valor ou custo puder ser determinado de modo fiável.

A IPSAS 17 (2007), no seu parágrafo 14, defende o reconhecimento de activos fixos tangíveis sempre que se fluam para a entidade benefícios económicos ou serviços potenciais futuros e se conseguir mensurar fielmente o seu custo ou justo valor. Segundo esta norma *“O activo fixo tangível é muitas vezes uma porção importante dos activos totais da entidade, e por isso é significativo na apresentação da sua posição financeira.”*

⁹ Esta posição defendida por Robert N. Anthony (1978) na obra *“Should business and non business accounting be different”*, citado por Carvalho *et al.* (1999:343).

Neste contexto, também os “*Activos de Infra-estruturas*”, que satisfaçam a definição de activos fixos tangíveis, devem ser reconhecidos (IPSAS 17, 2007, §21), desde que apresentem algumas das seguintes características:

- Fazer parte de um sistema ou rede;
- Ser de natureza especializada e não ter usos alternativos;
- Ser inamovíveis;
- Possibilidade de sujeição a restrições de alienação.

Segundo aquela IPSAS, são exemplos de activos desta natureza, as redes de estrada, os sistemas de colheita, de água e de energia, as redes de comunicação, entre outros. Todavia, esta norma não requer o reconhecimento dos denominados “*heritage assets*”, a não ser que seja possível, de forma inequívoca, demonstrar que eles satisfazem as condições exigidas para o reconhecimento de activos (IPSAS 17, 2007, §8).

Conforme destacado na secção anterior, não é esta a opção da normalização contabilística em Portugal (POCP e POCAL), pois está prevista na classe 4 - Imobilizado, a subconta 45 para os Bens de Domínio Público, e dentro desta a conta 455 – Bens de património histórico, artístico e cultural.

Portanto, segundo o POCP e o POCAL, o reconhecimento do imobilizado como activo deve ser total, independentemente dos elementos estarem ou não operacionais, incluindo os Bens de Domínio Público, seguindo a visão patrimonialista presente nos referidos diplomas, que está subjacente no âmbito da classe 4 – Imobilizado, onde se refere que deve “*incluir no Activo e de amortizar com carácter sistemático numa base linear quer os bens que estejam afectos à actividade operacional quer os que sejam afectos a uso geral*” (POCP, ponto 4.1.1 e POCAL, ponto 4.1.1).

Segundo Bernardes (2001:331), pode-se referir ainda a posição adoptada por Scheid que reconhece como elementos do activo apenas os activos amortizáveis e não cedíveis. Esta perspectiva é a que se prevê em Espanha¹⁰, segundo a qual se deve reconhecer “*no balanço todo o imobilizado, salvo o cedido e os bens de domínio público*”.

¹⁰ Segundo o PGCP – Plan General de Contabilidad Espanhol de 1994.

Relativamente às infra-estruturas, por exemplo, em Espanha prevê-se a sua relevação no balanço, exclusivamente, durante o período de construção, sendo retiradas do activo quando entram em funcionamento, segundo Carvalho *et al.* (1999:379).

Ainda de acordo com Bernardes (2001:330), coexistem várias perspectivas: Pallot e Mautz defendem que o reconhecimento no Balanço dos activos fixos das entidades públicas só faz sentido quando não existir restrições à sua venda, o que traduz a exclusão dos bens de domínio público, já que não são susceptíveis de apropriação individual. Outros autores, como por exemplo, Klaus Lüder, advogam a inclusão das infra-estruturas no Balanço, o que se justifica tendo em consideração uma contabilidade baseada no regime do acréscimo.

Vela Bagues (1992) propõe uma visão mais alargada do conceito de activo, considerando os elementos do activo público com base nos benefícios económicos futuros que podem potenciar, mesmo que se traduzam num serviço latente que os mesmos proporcionem.

Segundo Caiado e Pinto (2002:339) a CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública prevê três situações de exploração distintas, segundo as quais se deverá proceder à contabilização dos bens de domínio público:

- *Simple autorização de exploração*: Os bens de domínio público não devem ser reconhecidos como activos da entidade exploradora;
- *Integração do activo através de realização de capital*: Integração dos activos na conta 45 – Bens de Domínio Público;
- *Integração do activo mediante aquisição ou construção directa pela entidade*: Integração dos activos na conta 45 – Bens de Domínio Público.

O Quadro 2.2 apresenta o tratamento contabilístico preconizado pelo POCP e pelo POCAL para cada um dos tipos de bens do imobilizado inerente a cada tipo de bens, segundo o referido diploma.

Quadro 2.2 – Tratamento contabilístico do Imobilizado – POCP e POCAL

Bens		Conta	Tratamento Contabilístico	
Patrimoniais		42 – Imobilizado Corpóreo	Bens Amortizáveis	
Domínio Público	BENS PÚBLICOS	Não se contabilizam		
	BENS SERVIÇO PÚBLICO	EXPLORAÇÃO	Não entram na classe 4 – Imobilizado	Divulgados em Anexo
		TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE	Conta 45 – Bens de Domínio Público	Bens Não Amortizáveis

Segundo Caiado e Pinto (2002:352), o POCP “*seguiu uma orientação similar à do Reino Unido*”, o que pode ter inerente a “*necessidade de forçar a uma inventariação por parte da entidade e a uma revelação contabilística do património de domínio público, independentemente do seu destino.*”.

A própria posição do Cadastro e Inventário de Bens do Estado (CIBE), no que respeita à inventariação dos bens da Administração Pública, vem reforçar a necessidade de inventariação dos bens de domínio público.

A 17 de Abril de 2000 foi aprovada a Portaria 671/2000 que firmou as instruções regulamentadoras do CIBE e respectivo classificador geral aplicável aos bens do imobilizado (bens móveis, imóveis e veículos)¹¹ afectos a entidades públicas. Estabelece as regras para a inventariação de todos os bens da Administração Pública e abrange os inventários de base dos bens do activo imobilizado com carácter de permanência, que não se destinam à venda.

O artigo 1º daquele diploma estabelece os seguintes objectivos:

¹¹ Segundo esta Portaria estão preconizadas regras para os inventários seguidamente apresentados:

- Cadastro e Inventário dos Bens Imóveis do Estado (CIME);
- Cadastro e Inventário dos Veículos do Estado (CIVE);
- Cadastro e Inventário dos Imóveis e Direitos do Estado (CIIDE).

- Sistematização dos inventários para conhecimento da natureza, composição e utilização do património do Estado;
- Definição dos critérios de inventariação que deverão suportar o novo regime de contabilidade patrimonial a que os serviços públicos passaram a estar sujeitos;
- Uniformização dos critérios de inventariação e contabilização dos móveis, imóveis e veículos e direitos a eles inerentes, em ordem à consolidação para elaboração do balanço do Estado a integrar na Conta Geral do Estado.

A Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNPAP) recomenda às entidades do sector público a aplicação do CIBE. “ (...) *os organismos públicos com personalidade jurídica e património próprio, na acepção conferida pelo artigo 44º do Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, adoptam as normas do CIBE – cadastro e inventário dos bens do Estado, nos termos desta recomendação, com as devidas adaptações dos artigos 20º, nº 7, 36º, nº 2 e 40º, nº 1, da Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril (...)*”. (CNCAP - Orientação nº 2).

Segundo as considerações técnicas do POCAL, a inventariação dos bens das autarquias locais vai mais longe que o preconizado no CIBE, uma vez que este diploma prevê que “*As autarquias locais elaboram e mantêm actualizado o inventário de todos os bens, direitos e obrigações constitutivos do seu património*”. (POCAL, § 2.8.1)

Segundo Martins (2006), nem o POCP nem o POCAL, nem qualquer outra legislação complementar, impõem qualquer exclusão ou reserva ao reconhecimento de bens do imobilizado corpóreo como activos de uma entidade pública, integrem esses bens ou não o domínio público, estejam ou não afectos ao imobilizado operacional.

Como se pode constatar não existe consenso relativamente ao reconhecimento dos bens de domínio público, numa óptica de Contabilidade Pública. É neste contexto, que se justifica uma investigação comparativa que proporcione conclusões credíveis relativamente às opções de reconhecimento e critérios de valorização defendidos pelas diferentes abordagens. Apresentam-se, assim, no Quadro 2.3, as diferentes posições sobre o reconhecimento dos bens de domínio público.

Quadro 2.3: Posições sobre o reconhecimento dos bens de domínio público

Entidade	Posição sobre o reconhecimento dos bens do domínio público
IPSASB	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reconhecem-se como activos os recursos controlados pela entidade, como resultado de acontecimentos passados, dos quais se esperam que fluam para a entidade benefícios económicos futuros e o seu custo seja determinado fielmente.
POCP / POCAL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ O reconhecimento do imobilizado como activo deve ser total, independentemente dose elementos estarem ou não operacionais (perspectiva patrimonial).
Bernardes e Scheid	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reconhecer como elementos do activo apenas os activos amortizáveis e não cedíveis.
PGCP (1994) Espanha	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reconhecer no balanço todo o imobilizado, salvo o cedido e os bens de domínio público. ▪ Relevação no Balanço das infra-estruturas durante a construção e exclusão aquando da entrada em funcionamento.
Pallot e Mautz	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Reconhecer no balanço os activos fixos quando não existir restrições à sua venda, o que exclui os bens de domínio público.
Klaus Lüder	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inclusão das infra-estruturas no balanço.
Vela BARGUES	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Considera os elementos do activo público com base nos benefícios económicos futuros ou serviços latentes que proporcionam.
CNCAP	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Não reconhecer bens que estão sobre simples autorização de exploração. ▪ Integrar na Conta 45 – Bens de Domínio Público os activos integrados através de realização de capital ou mediante aquisição ou construção directa pela entidade

Pela análise das posições verifica-se que não há consenso ao nível do reconhecimento dos Bens de Domínio Público. De facto, e dada a crescente ênfase dada à perspectiva patrimonial, justifica-se o reconhecimento dos respectivos bens no Balanço, sobretudo quando os mesmos representam cerca de 25% do total do activo dos municípios.

2.2.2 Mensuração

Retratada a problemática inerente ao reconhecimento dos activos, nomeadamente dos bens do domínio público, torna-se crucial fazer uma abordagem à mensuração desses mesmos bens e aos critérios existentes. Considerando a posição defendida na secção precedente quanto ao reconhecimento deste tipo de activos, torna-se imperativo atribuir-lhes um valor.

Relativamente aos critérios de valorimetria aplicáveis ao imobilizado, verifica-se uma analogia entre o POCAL e o POCP. Ambos apresentam critérios, quer para a mensuração inicial do imobilizado, prevalecendo como regra geral o custo de aquisição e produção, quer para a mensuração subsequente, designadamente o conceito de reintegração e depreciação.

As normas sobre valorimetria previstas no POCP e no POCAL apresentam poucas diferenças entre si, pelo que se detalham as do POCP, referindo apenas as do POCAL quando estas se apresentar diferentes.

O POCP prevê no seu ponto 4 os critérios de valorimetria aplicáveis aos bens do activo das entidades públicas, defendendo, e com base no ponto 4.1. - Imobilizações, o seguinte:

- *O activo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção. Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período, sem prejuízo das excepções expressamente consignadas. (POCP, 4.1.1)*
- *Considera-se como custo de aquisição de um activo a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual. (POCP, 4.1.2)*

- *Considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra. Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção. Os custos de distribuição, de administração, geral e financeiros não são incorporáveis no custo de produção. (POCP, 4.1.3)*

No POCAL (ponto 4.1.3) *considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para o produzir. Os custos de distribuição, de administração, geral e financeiros não se incorporam no custo de produção.*

No entanto, convém retratar duas situações distintas:

- *Activos imobilizados obtidos a título gratuito:* aplica-se o valor resultante da avaliação; o valor patrimonial definido por diploma legal em vigor; o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos ajustados e na impossibilidade de valorização destes bens deverão incluir no anexo às Demonstrações Financeiras e justificar o motivo dessa impossibilidade;
- *Activos transferidos entre entidades abrangidas pelo POCP:* remetem para o valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem; valor constante no documento de transferência ou cedência; valor acordado entre as partes e autorizado por entidade competente; valor resultante de avaliação; valor inerente a avaliação técnica; valor estipulado por diploma em vigor e inscrição no anexo se não se conseguir definir um valor.

Relativamente ao POCAL (ponto 4.1.4) *quando se trate de activos do imobilizado obtidos a título gratuito, deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definido nos termos legais ou, caso não exista disposição legal aplicável, o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens. O critério de valorimetria aplicado será explicitado e justificado em anexo (nota 8.2.3). Caso este critério não seja exequível, o imobilizado assume o valor zero até ser objecto de uma grande reparação assumindo então o montante desta. Na impossibilidade de valorização dos bens ou quando estes assumam o valor zero, devem ser identificados em anexo e justificada aquela impossibilidade (nota 8.2.14).*

No seu ponto 4.1.6 o POCAL menciona que *o valor a atribuir será o valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem, desde que em conformidade com os critérios de valorimetria estabelecidos no presente Plano, salvo se existir valor diferente fixado no diploma que autorizou a transferência ou, em alternativa, valor acordado entre as partes e sancionado pelos órgãos e entidades competentes. Na impossibilidade de aplicação de qualquer uma destas alternativas será aplicado o critério definido no seu ponto 4.1.4.*

Tanto no POCP (ponto 4.1.4) como no POCAL (ponto 4.1.5), a mensuração inicial de activos deve ser feita com base no valor resultante da avaliação ou no valor patrimonial definido nos termos legais ou, caso não exista disposição legal aplicável, no valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens, caso se desconheça ou não se consiga determinar o valor de aquisição ou produção.

Relativamente aos bens do domínio público, incluem-se no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração e controlo, independentemente de serem ou não activos operacionais, pelo que devem ser valorizados ao custo de aquisição ou de produção. Se a aplicação destes critérios de valorimetria não for possível, deve-se aplicar o anteriormente exposto (POCP 4.1.7 e POCAL 4.1.7).

Como se pode verificar, no POCAL, relativamente aos critérios valorimétricos, estabelece-se uma analogia com o previsto no POCP, excepto no que respeita a bens doados, em que o POCAL prevê que, quando não seja possível encontrar um valor resultante da avaliação, o bem deverá assumir valor zero até ser sujeito a uma grande reparação, momento em que o registo se fará pelo valor desta. O POCP nada define em relação a esta situação.

Os bens de domínio público não estando direccionados para o mercado das transacções, não apresentam valor de troca, no entanto, podemos atribuir-lhe valor de uso num contexto social. A valorização da dimensão social é subjectiva relativamente à valorização da dimensão económica, o que por vezes, origina o seu não reconhecimento (Martins, 2006).

Segundo a IPSAS 17 (2007), parágrafos 26 e 27, um elemento de activo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo (custo histórico). Nos casos em que a aquisição não tenha subjacente um custo real (bens obtidos a título gratuito), dever-se-á valorizar inicialmente, o activo ao justo valor da data de aquisição.

Para efeitos da referida norma: *“O custo de um item de activo fixo tangível compreende o seu preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos de compra não restituíveis, quaisquer custos*

directamente atribuíveis e a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do activo e de restauração do local no qual este está localizado.”. São exemplo de custos atribuíveis os custos de preparação do local; os custos de entrega e manuseamento inicial; os custos de instalação; os custos de testar se determinado activo está operacional e os custos com técnicos especializados necessários à montagem e instalação dos equipamentos (IPSAS 17, 2007, §§30, 31 e 32).

Não são considerados custos directamente atribuíveis, os custos relacionados com abertura de uma nova unidade, lançamento de um novo produto ou serviço, custos com condução do negócio numa nova localização ou com um novo segmento de clientes, os gastos de administração e outros gastos gerais.

Segundo o parágrafo 34 da IPSAS 17 (2007), a imputação de custos ao valor dos activos cessa quando estes estão concluídos e aptos para serem utilizados, pelo que não se reconhecem como valor do activo os custos suportados com o activo enquanto aguarda a sua entrada em funcionamento (estando já concluído e operacional); as perdas operacionais iniciais e os custos de recolocar ou reorganizar a unidade.

De facto, aquela norma segue a linha de orientação do SNC relativamente a critérios de reconhecimento e mensuração de activos, nomeadamente da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 7 – Activos Fixos Tangíveis.

O custo de reposição ou o justo valor são utilizados em poucos países para contabilizar, por exemplo, as infra-estruturas, pois a vida extremamente alargada das mesmas, faz com que o custo histórico perca a sua capacidade informativa numa óptica de longo prazo.

Actualmente, o SNC prevê dois modelos de mensuração subsequente dos elementos do activo: o modelo do custo¹² e o modelo da revalorização¹³, baseado no justo valor dos bens. A IPSAS 17 (2007), nos seus parágrafos 43 e 44 define também que a entidade pode escolher entre o modelo do custo e o modelo da revalorização como política de mensuração subsequente das suas infra-estruturas. No entanto, reforça que se uma infra-estrutura for revalorizada, toda a classe deve ser revalorizada, seguindo a mesma política (parágrafo 51).

¹² Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. (NCRF 7, §30)

¹³ Após reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fielmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. (NCRF 7, §31 a 42)

Inerente aos activos fixos está indubitavelmente a problemática das depreciações. Segundo o POCP: “*Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período...*”. O próprio imobilizado incorpóreo (despesas de instalação, investigação e desenvolvimento) “*devem ser amortizadas no prazo máximo de cinco anos.*” (POCP, ponto 4, §§ 4.1.1 e 4.1.8), estando prevista a conta 48 – Amortizações acumuladas / 485 – De bens de domínio público, para o registo das respectivas depreciações. Relativamente a estas questões verifica-se uma analogia com o previsto no POCAL.

Segundo a IPSAS 17 (parágrafo 59), e em consonância com a NCRF 7 do SNC, cada parte de uma infra-estrutura, cujo custo seja significativo em relação ao custo total do item, deve ser depreciada separadamente. A quantia objecto de depreciação é o custo de um activo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.

O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade e deve ser revisto no final de cada período económico. Se se verificar que houve alterações significativas na expectativa da fluíção para a entidade dos benefícios económicos futuros, dever-se-á alterar o método de depreciação de modo a torná-lo mais próximo da realidade (IPSAS, 17, parágrafos 76 e 77).

Como se pode constatar, e se bem que para alguns elementos do activo imobilizado o cálculo do seu valor e da sua vida útil não envolve grandes problemas, facilitando o cálculo das amortizações, existem porém outros em que a situação não é tão pacífica.

Uma realidade do anteriormente descrito é o caso dos bens do domínio público. De facto, quer o cálculo do seu valor, quer da sua vida útil, não é propriamente fácil. Que valor atribuir a um bem afecto ao “*uso geral*”? Como calcular a vida útil de um bem que em princípio tem uma vida útil ilimitada?

A vida útil ilimitada e a complexidade inerente à atribuição de um valor economicamente razoável a bens que cumprem uma função social são, sem dúvida, as principais dificuldades em sujeitar os bens de domínio público ao regime das depreciações.

No parágrafo 66 da IPSAS 17, defende-se que “*A quantia depreciável de um item de activos fixos tangíveis deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.*”. Assim, a estimativa da vida útil deve ser feita com base em activos similares, prevendo-se um tratamento distinto para os

terrenos e edifícios. Os primeiros, e tendo uma vida útil ilimitada, não estão sujeitos a depreciação. Os segundos já são depreciables, dada a limitação da sua vida útil.

Uma questão que o POCP não contempla, mas que se encontra prevista na IPSAS 17 (2007), tal como no SNC é o conceito de imparidade, bem como o conceito de desreconhecimento de elementos do activo.

No que respeita à imparidade, um activo está em imparidade quando a quantia escriturada é superior à quantia recuperável (NCRF 12). A IPSAS 17, no parágrafo 79, retrata esta questão, remetendo todavia para a IPSAS 21 (2007) – Imparidade de activos, que define no seu parágrafo 19 a imparidade como sendo uma perda nos benefícios económicos futuros ou nos serviços potenciais de um activo. Segundo o parágrafo 22, uma entidade deve à data de cada *reporting* verificar se há indícios de imparidade, com base em fontes de informação externas ou internas, e estimar o serviço recuperável potencial do activo. O parágrafo 48 define que um activo está em imparidade se, e só se, o serviço recuperável de um activo for menor que o serviço estimado. Nesta situação, a perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida (parágrafo 50).

Em Portugal, segundo a NCRF 12 – Imparidade de Activos, aplicável ao sector privado, existe imparidade se, e apenas se, a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável, estamos pois perante uma perda por imparidade. A quantia recuperável é a quantia mais alta de entre o justo valor¹⁴ de um activo (ou unidade geradora de caixa) menos os custos de vender e o seu valor de uso¹⁵.

Deve-se então avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, estimar a quantia recuperável e verificar se a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisa de ser revisto e ajustado.

Se a quantia recuperável for então inferior à quantia escriturada, a perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada ou tratada como decréscimo de revalorização se for relativa a um activo revalorizado.

Se houver qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, a quantia recuperável do activo individual deve ser estimada. Se não for possível estimar a quantia recuperável do activo

¹⁴ Quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer tipo de relacionamento entre elas, menos o custo da alienação. (NCRF 12, §4)

¹⁵ Valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil. (NCRF 12, §4)

individual, uma entidade deve determinar a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o activo pertence.

No entanto, a NCRF 12 prevê que ao imputar uma perda por imparidade, uma entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo abaixo do mais alto de entre: o seu justo valor menos os custos de vender (caso seja determinável), o seu valor de uso (caso seja determinável) e zero.

O SNC defende assim, que a entidade deve avaliar à data de cada relato se há qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida, possa já não existir ou possa ter diminuído. Se assim for, deverá aumentar a quantia recuperável até à quantia realizável e registar a respectiva reversão da perda por imparidade.

Segundo a IPSAS 21 (2007, parágrafos 55 a 66, a entidade deve à data de cada relato verificar se as perdas por imparidade reconhecidas, em períodos anteriores, existem ou diminuíram. Se se verificar que já não são necessárias, dever-se-á aumentar a quantia recuperável e registar a respectiva reversão.

Relativamente ao **desreconhecimento** de uma infra-estrutura, a IPSAS 17 (2007) prevê no parágrafo 82, que a quantia escriturada deve ser eliminada no momento da alienação ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação, seguindo precisamente as mesmas orientações do SNC (NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis).

Segundo Ruppel (2003:204) o cálculo da depreciação anual dos activos fixos públicos deve seguir os métodos de amortização utilizados nas empresas comerciais. O cálculo da vida útil dos bens é feito por classes de bens (*“buildings; leasehold improvements; machinery and equipment; Office equipment; infrastructure, including roads, bridges, parks, etc.”*), estimando-se uma vida útil *standard* ou um intervalo aplicável a cada classe.

O POCP define ainda, no seu ponto 4.1.11, e em consonância com o POCAL, que *“os bens do imobilizado não são susceptíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que autorizem e que definam os respectivos critérios de valorização.”*

Segundo Caiado e Pinto (2002:352), no PGCP *“os investimentos em infra-estruturas e bens destinados a serem utilizados directamente pela generalidade dos cidadãos (...) Também não são sujeitos a amortizações”*. No entanto, prevê a excepção de considerar como imobilizado corpóreo os bens afectos especificamente à prestação de serviços públicos ou administrativos.

Perante o exposto ressalta a controvérsia inerente à mensuração subsequente dos activos fixos públicos, incluindo os bens de domínio público. Se as entidades são responsáveis pela administração, manutenção e conservação destes bens, uma qualquer melhoria (benfeitoria ou grande reparação) que se faça, e que se traduza num aumento de valor ou da vida útil do bem, poderá justificar a respectiva inclusão no valor patente nas respectivas Demonstrações Financeiras.

Apresenta-se no Quadro 2.4, de uma forma sintética, as diferentes posições sobre a mensuração inicial dos bens do domínio público.

Quadro 2.4: Mensuração Inicial dos Bens do Domínio Público

Posições	Modo de Aquisição	Critérios Previstos
POCP E POCAL	Bens adquiridos a título oneroso ou produzidos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Custo de aquisição ou custo de produção
	Bens adquiridos gratuitamente	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Valor de avaliação ou valor patrimonial definido legalmente; ▪ Ou, não existindo disposição legal aplicável, o valor resultante de avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza do bem, sendo o critério de valorimetria aplicado justificado em nota do Anexo às DF; ▪ Na impossibilidade de valorização identificar os bens em Anexo e justificada essa impossibilidade; ▪ O POCAL, quando a avaliação não seja critério exequível, estabelece que o imobilizado assumo o valor zero, até ser objecto de uma grande reparação, momento em que passará a ser valorizado pelo montante desta.
	Bens com valor de aquisição ou de produção desconhecido aquando da valorização inicial	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aplicam-se os critérios consignados para os bens adquiridos gratuitamente.
	Transferência de activos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Valor constante dos registos contabilísticos da entidade de origem (se de acordo com os critérios de valorimetria deste diploma); ▪ Valor fixado no diploma que autorizou a transferência; ▪ Valor acordado entre as partes e sancionado por Entidade competente; ▪ Na impossibilidade de aplicação de qualquer destas previsões aplicam-se os critérios para os bens adquiridos gratuitamente.

Posições	Modo de Aquisição	Critérios Previstos
	Bens do Domínio Público	<ul style="list-style-type: none"> ▪ São reconhecidos na entidade responsável pela sua administração ou controlo, estejam ou não afectos à sua actividade operacional; ▪ Ao custo de aquisição ou custo de produção; ▪ Não sendo possível aplicam-se os critérios previstos para a transferência de activos.
IPSAS 17	Bens adquiridos a título oneroso ou produzidos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Activo fixo tangível á valorizado ao custo histórico.
	Bens adquiridos gratuitamente	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Valorizar o activo ao justo valor da data de aquisição.
SNC/ NCRF 7		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Activos reconhecidos ao custo de aquisição ou de produção.

Relativamente à mensuração subsequente dos bens de domínio público, o Quadro 2.5 resume as várias posições.

Quadro 2.5: Mensuração subsequente dos bens do domínio público

Situação Reconhecida	Posição	Critérios Previstos
Depreciações	POCP e POCAL	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Imobilizado corpóreo – São amortizados sistematicamente os bens de vida útil determinada. ▪ Contemplam a conta própria para amortizações de bens de domínio público, conta 48 – Amortizações acumuladas/485 – De bens de domínio público.
	IPSAS 17 e NCRF 7	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A quantia depreciável de um item do activo deve ser imputada numa base sistemática durante a vida útil do bem. ▪ As partes de um activo cujo custo seja significativo em relação ao custo total do item, devem ser depreciadas separadamente. ▪ O método de depreciação usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade.

Situação Reconhecida	Posição	Critérios Previstos
Depreciações	Torres e Pina ESPANHA	<ul style="list-style-type: none"> As contas públicas devem incluir dados sobre a depreciação anual e as amortizações acumuladas do imobilizado das entidades.
	Ruppel	<ul style="list-style-type: none"> O cálculo da depreciação anual dos activos fixos públicos deve seguir métodos de amortização utilizados nas empresas comerciais.
	Caiado e Pinto e PGCP	<ul style="list-style-type: none"> Os investimentos em infra-estruturas não são sujeitos a amortização, excepto se o imobilizado corpóreo estiver afecto à prestação de serviços públicos ou administrativos.
Ajustamentos de Valor	SNC e IPSAS 17	<ul style="list-style-type: none"> Um activo fixo tangível deve ser subsequentemente mensurado pelo modelo do custo ou de revalorização.
	EUA e ESPANHA	<ul style="list-style-type: none"> Deve-se incluir nas contas públicas anuais informação sobre a variação de activos.
Imparidade	IPSAS 21 e NCRF 12	<ul style="list-style-type: none"> Quando a quantia recuperável for inferior à quantia escriturada do activo devemos reduzir esta para a quantia recuperável, registando uma perda por imparidade. Se à data de relato não houver indicação de que há imparidade devemos reverter a mesma.
Desreconhecimento	IPSAS 17 e NCRF 7	<ul style="list-style-type: none"> Deve ser desreconhecida a quantia escriturada de um activo aquando da alienação ou se não se esperarem benefícios económicos futuros a fluir para a entidade.

Como se verifica, também ao nível dos critérios para a mensuração de activos fixos, não há unanimidade em termos de opiniões. A necessidade de definir critérios consensuais para este efeito torna-se, nesta fase, um imperativo para garantir a prossecução dos objectivos inerentes aos mais conceituados diplomas e organismos de destaque na óptica da Contabilidade Pública, nomeadamente no que respeita à *“imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, patrimonial, dos resultados e da execução orçamental das entidades públicas.”* (POCP, 2002:167).

Dentro dos activos fixos, destacam-se os bens do domínio público que são, segundo Caiado e Pinto (2002:167) *“uma das prioridades e especificidades da Contabilidade pública...”*.

2.3 Síntese Conclusiva

Perante o exposto, considera-se que os Bens de Domínio Público têm um significativo expressivo no Balanço das entidades, com reflexos ao nível da respectiva avaliação financeira e patrimonial. Entende-se que reconhecimento deste tipo de bens é crucial para uma correcta avaliação da estrutura patrimonial das entidades e para uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira das mesmas. Assim, defende-se a opção pelo seu reconhecimento total no Balanço das entidades públicas, tal como foi delineada na normalização contabilística portuguesa aplicável ao sector público.

Noutra perspectiva, quanto à mensuração entende-se que o critério a aplicar deverá ser o do custo histórico, para os bens cujo valor de aquisição ou de produção seja credivelmente identificável. Nas situações em que não é possível determinar com fiabilidade o custo de aquisição ou de produção, poderão as entidades optar pelo modelo da revalorização e mensurar os seus bens ao justo valor, com base em valores definidos por mercados regulamentados ou em avaliações feitas por peritos técnicos.

PARTE II – ABORDAGEM PRÁTICA

3. ENQUADRAMENTO DA APLICAÇÃO PRÁTICA

Este capítulo visa enquadrar a aplicação prática desta dissertação, na qual se propõe alcançar o segundo objectivo proposto, consubstanciado nos dois próximos capítulos.

Após uma breve referência à crescente importância da contabilidade patrimonial na avaliação financeira dos municípios, são apresentadas as principais questões metodologias que suportam este estudo. Segue-se uma descrição das fontes e métodos utilizados e a justificação das opções tomadas relativamente aos municípios objecto do presente estudo.

3.1. Análise Financeira e Patrimonial dos Municípios

Nos últimos anos têm-se verificado mudanças significativas nos sistemas de contabilidade em geral, nomeadamente ao nível do governo local. Fruto das iniciativas do New Public Management (NPM), o controlo e a contabilidade de gestão, a avaliação da performance, o *Balanced Scorecard*, o *Activity Based Costing* (ABC), a *Total Quality Management* (TQM), o *benchmarking*, entre outras ferramentas de gestão, têm assumido uma importância crescente nos processos de tomada de decisão das entidades públicas, dando à vertente patrimonial destas entidades uma relevância nunca antes vista. (Gomes *et al.*, 2009)

A crescente intervenção do governo local como prestador de bens e serviços públicos e a necessidade exercida sobre os municípios rumo a níveis de eficiência e eficácia elevados (fundamentalmente no que respeita a serviços de maior qualidade e a uma maior transparência) têm potenciado uma orientação para a gestão por objectivos, a racionalização de recursos, medidas de desempenho baseadas em *outputs* e *outcomes*, a necessidade de redução da despesa pública, o aumento das fontes de financiamento, ou seja, para a *accountability*¹⁶ e para uma maior clareza e transparência das contas públicas.

Até à implementação do POCAL o sistema de contabilidade dos municípios portugueses visava simplesmente o controlo e o cumprimento da legalidade e do equilíbrio orçamental, não produzindo informação de apoio à gestão interna e à tomada de decisão. Pode-se, de facto, afirmar que não proporcionava informação de índole económica, financeira e patrimonial.

Conforme evidenciado no Capítulo 1, na década de 90 a reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) vem colmatar esta lacuna em Portugal, introduzindo maior rigor e maior transparência

¹⁶ “Prestação de Contas”, não só na perspectiva contabilística ou monetário-financeira, como também, e sobretudo, na gestão e concretização de programas estabelecidos e de actividades previamente definidas e aprovadas (Anuário, 2007).

na informação contabilística disponibilizada pelos serviços públicos (sejam da Administração Central, Regional ou Local), em reforço da prévia publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Em relação às autarquias locais o grande marco temporal desta reforma foi a publicação do POCAL. Um dos contributos deste diploma para a Contabilidade Pública foi a obrigatoriedade das entidades públicas incluírem na sua prestação de contas informações de carácter patrimonial e económico, similares às do sector privado e das empresas públicas. Neste contexto, os municípios passaram a incluir nos seus documentos de prestação de contas o Balanço, a Demonstração dos Resultados e respectivos anexos, proporcionando informação, por força de lei, de apoio à gestão interna e à tomada de decisão.

A vertente patrimonial assume, neste contexto, grande importância a dois níveis:

- A Contabilidade Financeira, elaborada na base do acréscimo (*accrual basis*), onde se registam todos os acontecimentos que implicam uma alteração, em termos quantitativos ou qualitativos, do património de uma entidade pública obtendo-se, deste modo, informação da situação patrimonial e financeira dessa mesma entidade. O balanço e a demonstração dos resultados por natureza constituem os principais mapas deste subsistema contabilístico.
- A perspectiva patrimonial, que implica a necessidade de inventariar todos os bens móveis, imóveis e veículos, independentemente do seu domínio (público ou privado), e de os actualizar anualmente, através do cálculo da depreciação (amortizações).

O POCAL, nesta perspectiva, torna assim possível preparar o balanço patrimonial das entidades, reconhecendo a composição e valor do seu património, bem como a sua evolução, e facilitando a inventariação, actualização e controlo dos activos fixos immobilizados (quer de domínio privado quer de domínio público).

Este processo de mudança foi reforçado pela publicação da “nova” Lei das Finanças Locais (NLFL), publicada a 15 de Janeiro de 2007 (Lei nº. 2/2007). Segundo o artigo 49º do diploma, *“as autarquias devem publicitar, quer em formato papel em local visível nos edifícios da câmara municipal e da assembleia municipal quer no respectivo sítio na Internet, um conjunto de documentos contabilísticos (como por exemplo, mapa-resumo das despesas e receitas, montante de dívidas de empréstimos bancários, etc.) Devem ainda disponibilizar, no sítio na Internet, informação de carácter previsional (plano plurianual de investimentos, orçamentos, etc.) e de prestação de contas (execução do plano plurianual de investimentos, mapas da execução orçamental, relatórios de gestão, entre outros)”*.

Em termos de inovações contabilísticas da NLFL destacam-se:

- A obrigatoriedade da auditoria externa às contas dos municípios e associações de municípios com participação de capital em fundações ou empresas municipais (artigo 48.º);
- A obrigatoriedade de apresentação de contas consolidadas para os municípios com serviços municipalizados ou detentoras do total do capital em empresas municipais (artigo 46.º).
- A obrigatoriedade das contas dos municípios e das associações de municípios que detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local serem remetidas ao órgão deliberativo para apreciação, acompanhada da certificação legal de contas e do parecer sobre as contas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas (artigo 47.º).

Paralelamente, a NLFL trouxe algumas inovações ao nível do cálculo do limite de endividamento dos municípios (conforme fórmulas apresentadas na secção 3.2 deste capítulo), passando os mesmos a ser calculados com base nos valores de Balanço. Assim, é hoje mais crucial do que nunca que o mesmo reflecta a totalidade do activo das entidades, incluindo os Bens de Domínio Público, sob pena de não relevar a respectiva situação patrimonial. O Balanço assume, deste modo, uma maior relevância como demonstração financeira das autarquias.

A Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro (Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais - RGTAL) veio também reforçar a importância da vertente patrimonial nos municípios portugueses, impondo a necessidade das autarquias fundamentarem, do ponto de vista económico e financeiro, as taxas praticadas. A fundamentação económico-financeira relativa ao valor das taxas, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros, as amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local, entre outros aspectos, enfatizam a informação disponibilizada pelo Balanço e pela Demonstração de Resultados.

Perante o exposto, é crucial que os municípios relevem nas suas demonstrações financeiras a totalidade do seu património, incluindo os Bens de Domínio Público, que representam, em média, cerca de 34% do total do Activo dos municípios portugueses, conforme Anuários Financeiros (2006,2007).

Relativamente aos municípios objecto deste estudo, constata-se que nas Câmaras Municipais de Lisboa e Porto os Bens de Domínio Público representam cerca de 23% e 27% dos respectivos activos, respectivamente.

O Quadro 3.1. evidencia o “peso” que os Bens de Domínio Público têm no Activo dos municípios em apreço, no triénio 2006/2007, verificando-se que os Bens de Domínio Público representam entre 20% a 30% do total dos activos, o que deve ser assinalado e justifica a importância de efectuar uma aplicação prática aos municípios.

Quadro 3.1: Peso dos Bens de Domínio Público no Activo da CML e CMP

Câmaras Municipais	2006	2007	2008
Lisboa	23,69%	23,91%	22,13%
Porto	27,59%	27,61%	27,66%

3.2. Questões metodológicas

Este estudo segue uma orientação qualitativa, uma vez que o propósito é analisar o impacto de práticas contabilísticas focadas num determinado contexto, de uma forma sistemática, abrangente e integrada (Miles e Huberman, 1994). Entende-se que esta perspectiva qualitativa é a que melhor se coaduna com os objectivos que se pretendem alcançar com este trabalho, ou seja, comparar alternativas de práticas contabilísticas e identificar as principais diferenças entre elas, com enfoque no impacto dos Bens de Domínio Público na avaliação financeira de municípios Portugueses – Lisboa e Porto, conforme opção anteriormente justificada.

Os estudos de natureza qualitativa utilizam dados qualitativos combinados com dados quantitativos (Miles e Huberman, 1994; Ryan *et al.*, 2002), o que também se adopta neste trabalho. No primeiro caso está a análise documental, que suporta a revisão de literatura, enquanto que os dados quantitativos são suportados pelos documentos oficiais de prestação de contas dos municípios de Lisboa e do Porto, conforme se detalhará na secção seguinte.

O método utilizado nesta investigação satisfaz os requisitos definidos por Yin (2003) para que possa ser considerado como um estudo de caso, pois investiga um fenómeno contemporâneo no seu contexto real, sobre o qual o investigador não detém qualquer controlo.

Dadas as características da aplicação prática, este estudo compreende dois estudos de caso que se enquadram na tipologia definida por aquele autor como um estudo de caso descritivo e exploratório. Por um lado, trata-se, de um estudo de caso descritivo no sentido em que se pretende analisar técnicas

e procedimentos enquadrados em determinado contexto específico, podendo ser considerado como um trabalho de campo aplicado a um determinado contexto, neste caso os dois municípios seleccionados.

Por outro lado, este estudo representa uma pesquisa preliminar nesta área, constituindo um primeiro passo nesta linha de investigação, pois entende-se que os dois casos em apreço devem constituir um primeiro passo para um estudo mais alargado, abrangendo a análise do impacto dos Bens de Domínio Público na avaliação financeira e patrimonial dos municípios das várias áreas metropolitanas definidas em Portugal.

Enquadra-se, portanto, numa perspectiva exploratória, na medida em que procura conhecer determinadas práticas contabilísticas num contexto concreto, como ponto de partida para estudos subsequentes que possam permitir a generalização dos resultados obtidos (Ryan *et al.*, 2002).

Os estudos de caso descritivos e exploratórios têm sido, também, amplamente utilizados na investigação em Contabilidade Pública, no âmbito da rede CIGAR (*Comparative International Government Accounting Research*), para efeitos de análises comparativas entre sistemas contabilísticos, de diferentes países, entre sistemas e práticas contabilísticas adoptadas a diferentes níveis de governo dentro de cada país e entre diversas organizações dentro de um mesmo contexto (Chan, 2002).

3.3. Fontes e métodos utilizados

As mudanças ocorridas a nível da contabilidade pública e o actual quadro legislativo em vigor nos municípios portugueses, releva a necessidade de um sistema de Contabilidade Pública que dê resposta às crescentes exigências de informação contabilística e de gestão.

A importância da análise patrimonial e da análise do desempenho das autarquias locais veio dar destaque a documentos contabilísticos anteriormente ignorados, como o Balanço e a Demonstração de Resultados e a informação sobre rubricas não relevadas contabilisticamente. Um dos exemplos é o grande objecto de estudo desta dissertação – os **Bens de Domínio Público**.

Com base na revisão de literatura efectuada e nos estudos já referidos, pretende-se analisar o impacto que o reconhecimento e a mensuração deste tipo de bens têm na avaliação económico-financeira e patrimonial (Balanço) e na análise do desempenho (Demonstração de Resultados) dos municípios, assim como, nos principais indicadores de análise.

Tendo-se preconizado, numa fase inicial, fazer um estudo mais abrangente, ao nível dos municípios da Área Metropolitana de Lisboa, foi abandonado esse propósito devido à dificuldade em obter a totalidade da informação necessária à elaboração do estudo, relativamente aos dezoito municípios e aos *timings* definidos.

Deste modo, foi reformulado o projecto inicial, tendo-se elegido, em alternativa, como objecto de análise os dois municípios com maior relevância no país – a Câmara Municipal de Lisboa (CML) e a Câmara Municipal do Porto (CMP).

As razões desta escolha centraram-se na possibilidade de um acesso mais expedito aos documentos de Prestação de Contas destes municípios e ao facto de os mesmos representarem não só as duas cidades mais importantes do país, mas também por estas envolverem uma percentagem significativa da população portuguesa (cerca de 819 928 habitantes).

Foi igualmente tido em linha de conta o facto de os Municípios de Lisboa e do Porto apresentarem, no seu conjunto, um volume de despesa orçamental da ordem dos 750 milhões de euros (cerca de 550 milhões de euros na CML e 200 milhões de euros na CMP), correspondendo a cerca de 10% dos 8000 milhões de euros de despesa orçamental da média dos municípios portugueses (segundo os Mapas de Execução Orçamental dos respectivos municípios e os Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses de 2006 e 2007).

Escolhendo-se para análise o triénio de 2006 a 2008, a informação utilizada neste estudo foi recolhida através dos Relatórios de Contas e das Demonstrações Financeiras dos respectivos municípios, disponíveis à data:

- Balanço CML (2006)
- Demonstração dos Resultados CML (2006)
- Anexo ao Balanço e a DR CML (2006)
- Balanço CML (2007)
- Demonstração de Resultados CML (2007)
- Anexo ao Balanço e à DR CML (2007)
- Balanço CML (2008)
- Demonstração de Resultados CML (2008)
- Anexo ao Balanço e à DR CML (2008)
- Balanço CMP (2006)
- Demonstração de Resultados CMP (2006)

- Anexo ao Balanço e à DR CMP (2006)
- Balanço CMP (2007)
- Demonstração de Resultados CMP (2007)
- Anexo ao Balanço e à DR CMP (2007)
- Balanço CMP (2008)
- Demonstração de Resultados CMP (2008)
- Anexo ao Balanço e à DR CMP (2008)

Em termos comparativos, foram utilizados os valores agregados e as médias dos municípios constantes nos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses de 2006 e de 2007 (não tendo nesta data sido ainda publicado o Anuário relativo ao exercício económico de 2008). Por razões de simplificação, doravante estes anuários serão designados apenas como Anuário, referenciando-se o ano respectivo.

Paralelamente, foram usados e incluídos na análise, outros dados disponíveis publicamente, nomeadamente a população, a área, o montante das receitas e despesas orçamentais, entre outras informações sobre os municípios em apreço.

Um dos objectivos deste estudo é analisar o “peso” que os bens de domínio público têm no activo dos municípios de Lisboa e Porto e verificar o impacto que o reconhecimento ou não reconhecimento dos mesmos tem na respectiva avaliação financeira.

Neste âmbito, vai ser analisada a estrutura do Balanço, nomeadamente o valor do Activo e dos Fundos Próprios e a relevância que os Bens de Domínio Público assumem nestas rubricas. Ao nível da Demonstração dos Resultados, a análise centra-se nas amortizações contabilísticas, relativas àquele tipo de bens.

Assim, vai ser evidenciada a importância dos Bens de Domínio Público na avaliação financeira e patrimonial do Município de Lisboa (Capítulo 4) e no Município do Porto (Capítulo 5), tendo em linha de conta os seguintes aspectos:

- Análise da estrutura do activo;
- Análise da estrutura do imobilizado;
- Análise da estrutura dos Bens de Domínio Público;
- Análise dos fundos próprios;
- Análise dos custos e perdas.

Numa fase final, a ênfase é colocada na análise de alguns indicadores aplicáveis aos municípios. A escolha dos indicadores baseou-se, por um lado, nos indicadores utilizados nos respectivos Relatórios de Contas, por outro, nos indicadores económicos e patrimoniais constantes dos Anuários de 2006 e 2007.

Os indicadores foram categorizados em três grandes grupos: indicadores de estrutura, indicadores com impacto nos resultados e indicadores de solvabilidade. Os Quadros 3.2, 3.3 e 3.4 apresentam os indicadores utilizados e as respectivas fórmulas de cálculo.

Quadro 3.2: Indicadores de Estrutura

Indicadores	Fórmulas
Estrutura do Activo	Activo Fixo / Activo Total Activo Circulante / Activo Total Activo Fixo / Activo Circulante
Estrutura do Passivo	Passivo Total / Activo Total Passivo Total / Activo Líquido
Análise do Activo Fixo	Activo Fixo / Endividamento a médio e longo prazo
Reforço do Património	Património / Activo Líquido
Imobilizado N / Imobilizado N-1	Imobilizado N / Imobilizado N-1

Quadro 3.3: Indicadores com impacto nos resultados

Indicadores	Fórmulas
Eficiência da Autarquia	Proveitos Totais / Custos Totais Proveitos Operacionais / Custos Operacionais
Amortizações / Activo Bruto	Amortizações / Activo Bruto
Resultado Líquido / Fundos Próprios	Resultado Líquido / Fundos Próprios
Custos Totais N / Custos Totais N-1	Custos Totais N / Custos Totais N-1

Quadro 3.4: Indicadores de solvabilidade

Indicadores	Fórmulas
Coeficiente de Endividamento	Passivo Exigível / Fundos Próprios Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios Passivo Médio e Longo Prazo / Fundos Próprios
Estrutura de Financiamento	Fundos Próprios / Activo Líquido
Imobilização dos Capitais Permanentes	Capitais Permanentes / Imobilizado Líquido
Imobilizado financiado por empréstimos	Empréstimos médio e longo prazo / Imobilizado Líquido
Índice de Solvência	Activo / Passivo Exigível
Solvabilidade	Fundos Próprios / Fundos Alheios

Relativamente ao cálculo dos indicadores, verificam-se as seguintes premissas:

- Activo Total corresponde ao activo bruto;
- Activo Circulante inclui as dívidas a médio e longo prazo dos municípios (para seguir a lógica de elaboração dos respectivos Balanços);
- Património corresponde à rubrica de património dos fundos Próprios;
- Passivo Exigível corresponde ao passivo total, incluindo as provisões (que se considera que quando bem constituídas, correspondem no futuro a obrigações para as entidades) e exclui os Acréscimos e Diferimentos (visto que maioritariamente não representam uma obrigação efectiva).

Numa primeira fase, os indicadores são determinados incluindo os Bens de Domínio Público, com os valores constantes dos Balanço da CML e CMP nos anos de 2006, 2007 e 2008, bem como as respectivas amortizações contabilísticas. Numa segunda fase, procede -se à reformulação dos mesmos indicadores, excluindo das rubricas do activo o valor daqueles bens, das rubricas de custos e dos fundos próprios (via resultado líquido do exercício) o valor das respectivas amortizações.

Pretende-se, assim, analisar o impacto que o não reconhecimento deste tipo de bens tem ao nível da estrutura do activo, ao nível dos resultados e na análise financeira, económica e patrimonial dos municípios objecto deste estudo.

4. Impacto dos Bens de Domínio Público na avaliação financeira do Município de Lisboa

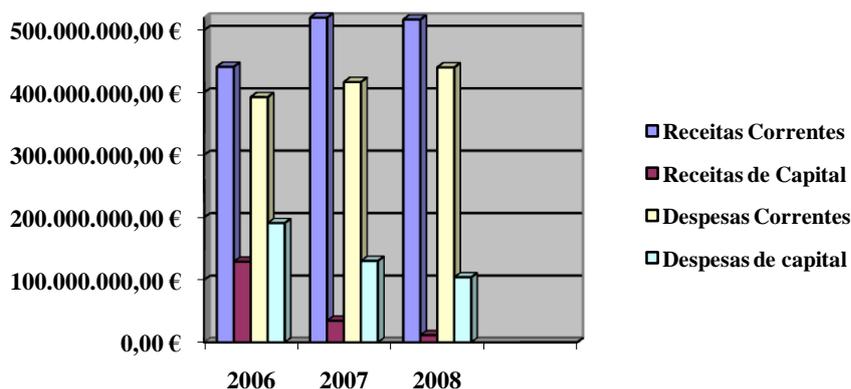
Neste capítulo, após uma breve caracterização do Município de Lisboa, vai então ser analisado o impacto dos Bens de Domínio Público nos vários vectores equacionados no Capítulo 3.

4.1. Caracterização do Município

Lisboa cidade capital de Portugal, localizada na margem direita do Rio Tejo, é um concelho que abrange a área de 84 km² e uma população residente total de 556 797 habitantes (INE, Censos 2001). A zona da grande Lisboa ocupa cerca de 2,75 km² e tem 2,1 milhões de pessoas que se deslocam diariamente para a capital, constituindo uma população flutuante que lhe imprime uma dinâmica cosmopolita.

Registando em 2008 um total de receita e despesa orçamental da ordem dos 550 milhões de euros, no Gráfico 4.1. é explicada a evolução da receita e da despesa do município no triénio em análise, com suporte nos Mapas de Execução Orçamental da Receita e da Despesa do município.

Gráfico 4.1: Evolução da Receita e da Despesa

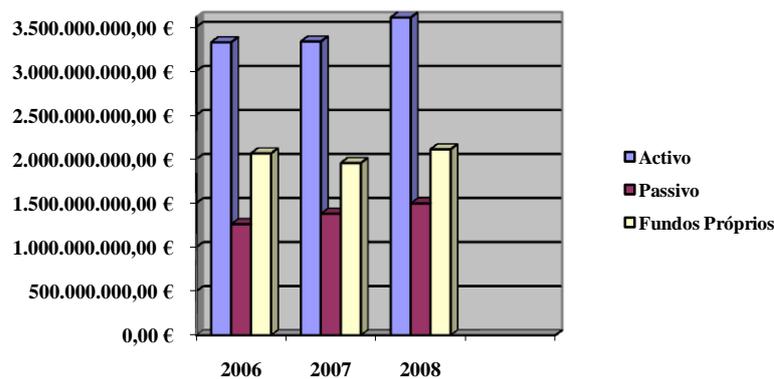


Sendo o município com maior independência financeira do nosso país, assumindo a 1^a posição do *ranking*, conforme Anuários de 2006 e 2007, apresenta em 2008 um total de balanço de 3.607 milhões

de euros com um total de Activo, Passivo e Fundos Próprios de 3.607, 1.496 e 2.110 milhões de euros, respectivamente (CML – Balanço, 2008).

O Gráfico 4.2. permite analisar a evolução das grandes rubricas do balanço do município em apreço, no triénio 2006/2008, com base na respectiva demonstração financeira

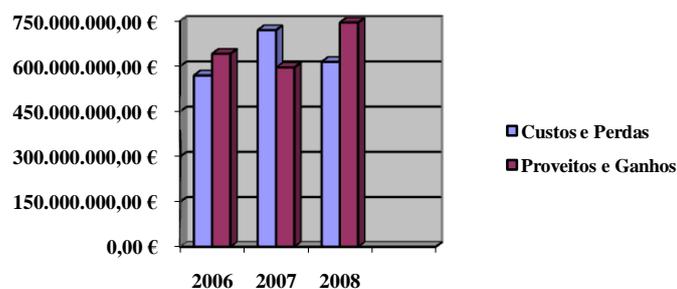
Gráfico 4.2: Evolução do Activo, Passivo, Fundos Próprios



A Demonstração dos Resultados evidencia (valores de 2008) Custos e Perdas no montante de 613,58 milhões de euros e Proveitos e Ganhos no montante de 744,71 milhões de euros. (CML – Demonstração dos Resultados, 2008).

Pela análise do Gráfico 4.3. surge pormenorizado o peso dos custos e perdas e dos proveitos e ganhos nos anos de 2006, 2007 e 2008.

Gráfico 4.3: Evolução dos Custos e Perdas e dos Proveitos e Ganhos



4.2. Análise das componentes do Balanço

Esta secção contempla a análise das várias componentes do Balanço, na estrita medida em que elas reflectem de alguma forma a importância dos Bens de Domínio Público, foco deste estudo.

O Quadro 4.1 apresenta a estrutura do Activo, permitindo verificar o peso de imobilizado, onde se inserem os Bens de Domínio Público, no Activo Líquido da CML.

Quadro 4.1: Estrutura do Activo Líquido

Componentes do Activo	2006		2007		2008		Varição 06/07	Varição 07/08
Bens de domínio público	787.876.832,23 €	23,69%	797.353.930,14 €	23,91%	798.309.222,52 €	22,13%	1,20%	0,12%
Imobilizado Incorpóreo	14.394.326,09 €	0,43%	17.664.872,11 €	0,53%	19.359.091,47 €	0,54%	22,72%	9,59%
Imobilizado Corpóreo	2.213.036.100,92 €	66,54%	2.262.651.773,96 €	67,84%	2.417.192.325,18 €	67,01%	2,24%	6,83%
Investimentos Financeiros	62.458.485,03 €	1,88%	58.912.395,38 €	1,77%	40.123.316,31 €	1,11%	-5,68%	-31,89%
Total Imobilizado	3.077.765.744,27 €	92,54%	3.136.582.971,59 €	94,04%	3.274.983.955,48 €	90,79%	1,91%	4,41%
Existências	1.904.742,47 €	0,06%	1.708.232,08 €	0,05%	2.005.077,96 €	0,06%	-10,32%	17,38%
Dívidas de Terceiros	115.021.526,18 €	3,46%	72.923.550,64 €	2,19%	234.040.504,23 €	6,49%	-36,60%	220,94%
Títulos Negociáveis	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Depósitos Bancários e Caixa	42.319.314,42 €	1,27%	49.570.097,82 €	1,49%	32.055.264,31 €	0,89%	17,13%	-35,33%
Acréscimos de Proveitos	56.812.303,14 €	1,71%	40.032.322,20 €	1,20%	27.834.121,69 €	0,77%	-29,54%	-30,47%
Custos Diferidos	31.968.714,49 €	0,96%	34.465.124,09 €	1,03%	36.188.165,52 €	1,00%	7,81%	5,00%
Total Circulante	248.026.600,70 €	7,46%	198.699.326,83 €	5,96%	332.123.133,71 €	9,21%	-19,89%	67,15%
TOTAL ACTIVO	3.325.792.344,97 €	100,00%	3.335.282.298,42 €	100,00%	3.607.107.089,19 €	100,00%	0,29%	8,15%

Pela análise da estrutura do activo conclui-se que o Activo Líquido, nos anos em apreço, oscila entre os 3.326 milhões de euros e os 3.670 milhões de euros, verificando-se um ligeiro acréscimo em 2007 relativamente a 2006 (0,29%) e um acréscimo mais significativo em 2008, relativamente a 2007 (8,15%).

O imobilizado (bens de domínio público, incorpóreo, corpóreo e investimentos financeiros) representa mais de 90% do Activo total do município, o que se enquadra nos valores globais agregados dos municípios portugueses (cerca de 91%), segundo os Anuários (2006 e 2007).

Conforme já referido, o total do Activo Líquido, de 2006 para 2007, registou um incremento de 0,29%, impulsionado meramente pelo aumento do imobilizado líquido, nomeadamente pelos bens de domínio público, que compensou as diminuições verificadas no activo circulante, ao nível das dívidas de

terceiros de curto prazo e dos acréscimos e diferimentos (42,6 milhões e 14,3 milhões de euros, respectivamente).

De 2007 para 2008 o aumento desta componente do Balanço já foi de 8,15% potenciado pelo incremento registado no activo circulante, ao nível das dívidas de terceiros (variação do saldo da conta outros devedores devido às regularizações contabilísticas efectuadas no quadro da execução do designado Contrato Inominado, celebrado entre a CML e a Sociedade Gestora da Alta de Lisboa (SGAL) – escrituras de cedência de terrenos por parte da CML, por contraponto com contrapartidas em espécie e em numerário por parte da SGAL) e do imobilizado, que compensaram as reduções verificadas nas contas de disponibilidades e de acréscimos e diferimentos (CML – ABDR, 2008).

O acréscimo do imobilizado líquido, rubrica que engloba os Bens de Domínio Público, resulta das variações verificadas no imobilizado em curso (desnivelamento da Av. Duarte Pacheco com a Av. Joaquim Augusto Aguiar, Caneiro de Alcântara e registo do prédio da CGD na Rua Áurea, entre outros) e no imobilizado corpóreo, devido às transferências para as rubricas de terrenos e de edifícios e outras construções de bens que estavam registados em imobilizado em curso ou outras imobilizações e que foram identificados ou valorizados no ano de 2007 (CML – Relatório de Gestão, 2007 e 2008).

O aumento desta rubrica foi de 1,91% e 4,41% de 2006 para 2007 e de 2007 para 2008, respectivamente, o que significa, segundo o Relatório de Gestão da CML de 2008, que o investimento na aquisição de bens de capital é superior à desvalorização anual sofrida pelo imobilizado, resultando das variações ocorridas no imobilizado em curso (116,3 milhões de euros) e no imobilizado corpóreo (42,4 milhões de euros).

O crescimento do imobilizado em curso dos bens de domínio público refere-se fundamentalmente ao acréscimo inerente a obras em viadutos e na via pública, iluminação pública e espaços verdes, enquanto que o relativo ao imobilizado corpóreo traduz as adições relativas a bens transmitidos pela SGAL, equipamentos diversos, terrenos e edifícios. O incremento ao nível do imobilizado corpóreo respeita a bens, equipamentos, terrenos e edifícios anteriormente registados em imobilizado em curso e transferidos no exercício para esta rubrica. (Relatório de Gestão CML; 2008; 49)

O Quadro 4.2 permite avaliar a evolução da estrutura das várias componentes do imobilizado entre 2006 e 2008.

Quadro 4.2: Estrutura do Imobilizado

Componentes do Imobilizado	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Bens de Domínio Público	787.876.832,23 €	25,60%	797.353.930,14 €	25,42%	798.309.222,52 €	24,38%	1,20%	0,12%
Imobilizações Incorpóreas	14.394.326,09 €	0,47%	17.664.872,11 €	0,56%	19.359.091,47 €	0,59%	22,72%	9,59%
Imobilizações Corpóreas	2.213.036.100,92 €	71,90%	2.262.651.773,96 €	72,14%	2.417.192.325,18 €	73,81%	2,24%	6,83%
Investimentos Financeiros	62.458.485,03 €	2,03%	58.912.395,38 €	1,88%	40.123.316,31 €	1,23%	-5,68%	-31,89%
TOTAL IMOBILIZADO	3.077.765.744,27 €	100,00%	3.136.582.971,59 €	100,00%	3.274.983.955,48 €	100,00%	1,91%	4,41%

O imobilizado da CML apresenta valores que oscilam entre 3.077 milhões de euros e 3.274 milhões de euros entre 2006 e 2008, tendo registado um ligeiro acréscimo em 2007 de 1,91% e um incremento positivo mais acentuado em 2008, na ordem dos 4,41%.

O imobilizado corpóreo representa cerca de 70% do total do imobilizado do município com 71,90%, 72,14% e 73,81% em 2006, 2007 e 2008, respectivamente, e inclui os bens duradouros, concluídos, não destinados à venda e não considerados nos Bens de Domínio Público.

Em segundo lugar estão os Bens de Domínio Público com cerca de 25% (totalizando 787 milhões de euros em 2006, 797 milhões de euros e 798 milhões de euros nos anos seguintes), e representa 25,60%, 25,42% e 24,38% do imobilizado do município nos anos em análise.

Pela análise dos valores constata-se que na CML o peso do imobilizado corpóreo no total do imobilizado é bastante superior aos valores globais agregados dos Municípios Portugueses pois, segundo os Anuários (2006 e 2007), o imobilizado corpóreo apenas representa cerca de 40% (43% em 2006 e 44,5% em 2007) e os bens de domínio público cerca de 37% (37,7 % em 2006 e 36,2% em 2007) do valor do imobilizado dos municípios.

A análise da evolução dos Bens de Domínio Público vai ser feita com suporte nos dados do Quadro 4.3.

Quadro 4.3: Estrutura dos Bens de Domínio Público

Bens de Domínio Público	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Terrenos e Recursos Naturais	12.297.824,94 €	1,56%	13.055.497,53 €	1,64%	13.689.504,00 €	1,71%	6,16%	4,86%
Edifícios	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Outras construções e infra-estruturas	89.718.483,56 €	11,39%	86.663.713,46 €	10,87%	82.800.289,55 €	10,37%	-3,40%	-4,46%
Bens do património histórico, artístico e cultural	483.107,91 €	0,06%	467.591,83 €	0,06%	452.075,75 €	0,06%	-3,21%	-3,32%
Outros bens de domínio público	333.263.553,56 €	42,30%	333.263.553,56 €	41,80%	333.263.553,56 €	41,75%	0,00%	0,00%
Imobilizações em Curso	350.424.538,13 €	44,48%	363.831.173,69 €	45,63%	368.031.399,59 €	46,10%	3,83%	1,15%
Adiantamentos por conta de bens domínio público	1.689.324,13 €	0,21%	72.400,07 €	0,01%	72.400,07 €	0,01%	-95,71%	0,00%
TOTAL	787.876.832,23 €	100,00%	797.353.930,14 €	100,00%	798.309.222,52 €	100,00%	1,20%	0,12%

A rubrica de Bens de Domínio Público engloba: terrenos e recursos naturais, edifícios, outras construções e infra-estruturas, bens do património histórico, cultural e artístico, outros bens de domínio público, imobilizações em curso e adiantamentos por conta de bens de domínio público.

Pela análise da composição dos bens de domínio público observa-se que as principais componentes são as imobilizações em curso e os outros bens de domínio público, representando as primeiras 44,48% no ano de 2006, 45,63% e 46,10% nos anos de 2007 e 2008, respectivamente, seguidas das outras construções e infra-estruturas que totalizam cerca de 11% dos bens de domínio público do município.

Comparando a composição desta rubrica com os Anuários (2006 e 2007), constata-se que os valores agregados destacam as outras construções com 68,6%, contra valores médios da ordem dos 11% na CML. A rubrica dos bens de domínio público em curso representa 16,8%, enquanto que no Município o seu peso é de \pm 45%. Os terrenos representam 8,8% em termos dos valores agregados e na CML registam um peso que não chega aos 2%.

Segundo o ABDR, verifica-se que no período em análise o Município ainda não tinha concluído a inventariação dos seus bens, pelo que não se encontram devidamente identificados nem reflectidos nas demonstrações financeiras. Neste contexto, a rubrica de Bens de Domínio Público inclui os valores relativos às despesas de investimento realizadas entre 1980 e 1999 (identificadas a 1 de Janeiro de 2000 com a entrada em vigor do POCAL), nomeadamente na rubrica de “outros bens de domínio público” e que a criação de Bens do Domínio Público derivados de operações urbanísticas é integrada no património municipal com base nos alvarás e projectos de construção (CML – ABDR, 2008:186).

Confrontando os valores com as médias dos municípios apresentadas nos Anuários (2006 e 2007), constata-se que os valores apresentados pela CML estão ligeiramente abaixo, na medida em que os

Bens de Domínio Público representam 34,3% em 2006 e 32,8% em 2007 do activo dos municípios portugueses no seu conjunto, contra os 23% do município em apreço. Em relação ao imobilizado, os Bens de Domínio Público representam cerca de 37% (37,7% em 2006 e 36,2% em 2007) dos valores agregados contra os 25% registados na CML.

No ano de 2008 o crescimento do imobilizado em curso dos Bens de Domínio Público reflecte o acréscimo relativo, essencialmente devido a obras em viadutos e na via pública, iluminação pública e espaços verdes, enquanto o das imobilizações corpóreas reflecte as adições relativas a bens transmitidos pela SGAL, equipamentos diversos, terrenos – Martim Moniz, e edifícios – prédio da CGD, e sede dos serviços médicos do Município de Lisboa (CML – ABDR, 2008).

Por último, importa avaliar a estrutura dos Fundos Próprios e respectiva evolução, com suporte no Quadro 4.4.

Quadro 4.4: Estrutura dos Fundos Próprios

Componentes dos Fundos Próprios	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
Património	1.976.676.136,71 €	95,74%	2.045.201.277,41 €	104,61%	2.045.219.923,30 €	96,89%	3,47%	0,00091%
Ajustamentos de partes de capital em empresas	-23.203.469,80 €	-1,12%	-23.205.272,95 €	-1,19%	-23.205.272,95 €	-1,10%	0,00%	0,00%
Reservas legais	19.887.441,34 €	0,96%	23.493.592,91 €	1,20%	23.493.592,91 €	1,11%	18,13%	0,00%
Doações	1.498.051,54 €	0,07%	1.533.369,19 €	0,08%	1.549.026,72 €	0,07%	2,36%	1,02%
Reservas decorrentes de transferência de activos	7.655.950,53 €	0,37%	7.655.950,53 €	0,39%	7.655.950,53 €	0,36%	0,00%	0,00%
Resultados transitados	9.886.289,94 €	0,48%	24.293.459,64 €	1,24%	-75.061.457,37 €	-3,56%	145,73%	-208,98%
Resultado líquido do exercício	72.123.031,42 €	3,49%	-123.901.700,88 €	-6,34%	131.131.434,24 €	6,21%	-71,79%	-5,84%
TOTAL DOS FUNDOS PRÓPRIOS	2.064.523.431,68 €	100,00%	1.955.070.675,85 €	100,00%	2.110.783.197,38 €	100,00%	-5,30%	7,96%

Em 2006 os Fundos Próprios da CML totalizavam ± 2.064 milhões de euros, resultando em mais de 95% da rubrica património (± 1.977 milhões de euros). Em 2007 os Fundos Próprios do município ascenderam a ± 1.955 milhões de euros valor que corresponde a uma diminuição de 5,3% em relação a 2006. Em contrapartida, o peso relativo do património nos Fundos Próprios registou um acréscimo de 3,47% relativamente a 2006, passando a representar mais de 100% dos mesmos.

Em 2008 os Fundos Próprios municipais sofreram um aumento de 7,96% relativamente ao exercício de 2007 (± 2.110 milhões de euros), passando a rubrica património a representar cerca de 97% do total.

Analisando a evolução dos Fundos Próprios, verifica-se que a rubrica património é a mais significativa, tendo registado um incremento positivo no período em análise, respectivamente 68,5 milhões de euros (3,47%) e 18 mil euros (0,00091%) nos biénios de 2006/2007 e 2007/2008.

Esta evolução poderá estar relacionada com a evolução dos Bens de Domínio Público, no que respeita à evolução da rubrica de terrenos e recursos naturais (aumentou 6,16% em 2007, cerca de 757 mil euros e 4,86% no ano de 2008, cerca de 634 mil euros, em relação aos anos transactos) e imobilizações em curso (3,83% ou 13,5 milhões de euros e 1,15%, o equivalente a 4,2 milhões de euros, de 06/07 e 07/08, respectivamente). Estas são as rubricas que mais contribuíram para o incremento positivo verificado neste tipo de imobilizado.

De notar que a rubrica património corresponde ao fundo patrimonial inicial, representando a diferença entre o activo e o passivo no momento na elaboração do primeiro Balanço, pelo que o seu valor deveria manter-se inalterado ao longo dos anos. As diferenças resultam, assim, do facto de o Município se encontrar ainda em fase de actualização da inventariação do seu imobilizado, designadamente no que se refere aos Bens de Domínio Público (CML – Relatório de Gestão, 2007 e 2008).

4.3. Análise das componentes da Demonstração dos Resultados

No que respeita à Demonstração dos Resultados, a análise vai centrar-se estritamente na componente das amortizações, na medida em que parte das mesmas resultam dos Bens de Domínio Público. O Quadro 4.5, que apresenta a estrutura dos custos e perdas do Município nos exercícios em apreço e respectiva evolução, vai ser a base para esta análise.

Quadro 4.5: Estrutura dos Custos e Perdas

Componentes dos Custos e Perdas	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	5.579.904,13 €	0,98%	5.346.831,01 €	0,74%	5.931.650,47 €	0,97%	-4,18%	10,94%
Fornecimentos e serviços externos	122.818.818,58 €	21,59%	118.639.351,72 €	16,50%	125.841.486,61 €	20,51%	-3,40%	6,07%
Custos com o pessoal	230.708.120,83 €	40,56%	220.975.686,51 €	30,73%	228.075.062,52 €	37,17%	-4,22%	3,21%
Transferências e subsídios concedidos	56.301.140,20 €	9,90%	42.166.847,67 €	5,86%	50.080.666,80 €	8,16%	-25,10%	18,77%
Amortizações do exercício	11.119.035,31 €	1,95%	11.822.757,61 €	1,64%	12.761.755,28 €	2,08%	6,33%	7,94%
Provisões do exercício	33.471.248,99 €	5,88%	186.846.986,62 €	25,98%	31.278.460,22 €	5,10%	458,23%	-83,26%
Outros custos e perdas operacionais	533.653,98 €	0,09%	870.817,68 €	0,12%	862.060,17 €	0,14%	63,18%	-1,01%

Componentes dos Custos e Perdas	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
Custos e perdas financeiros	24.572.632,60 €	4,32%	57.486.370,14 €	7,99%	56.817.600,28 €	9,26%	133,94%	-1,16%
Custos e perdas extraordinários	83.659.034,24 €	14,71%	75.049.154,25 €	10,44%	101.935.002,27 €	16,61%	-10,29%	35,82%
TOTAL DOS CUSTOS E PERDAS	568.763.588,86 €	100,00%	719.204.803,21 €	100,00%	613.583.744,62 €	100,00%	26,45%	-14,69%

A análise da estrutura de custos da CML permite verificar que os custos e perdas nos anos em apreço oscilam entre os 568 milhões de euros e os 613 milhões de euros, verificando-se um acréscimo significativo em 2007 relativamente a 2006 (26,45%, via aumento das provisões e dos custos e perdas financeiras) e uma diminuição acentuada em 2008, relativamente a 2007 (14,69%, destacando-se o contributo das provisões do exercício que diminuíram em 83,26%).

As amortizações registaram uma variação positiva na casa dos 6,33% em 2007 e 7,94% em 2008, variação associada a novos investimentos em imobilizações corpóreas e Bens do Domínio Público.

Esta rubrica corresponde às amortizações feitas com base nas taxas médias anuais dos bens de imobilizado corpóreo, nomeadamente (CML – ABDR, 2006, 2007 e 2008):

- Bens de domínio público
 - Outras construções e infra-estruturas 4%
 - Bens do património histórico, artístico e cultural 3%
- Imobilizações corpóreas
 - Edifícios e outras construções 2%

Analisando o ABDR de cada um dos anos, conclui-se que a composição das amortizações do exercício varia entre 11 milhões de euros em 2006 e 12 milhões de euros em 2008, dos quais cerca de 4 milhões de euros correspondem aos Bens de Domínio Público e cerca de 7,5 milhões de euros relativos a imobilizações corpóreas (6,5 / 7,2 / 8,1 milhões de euros em 2006, 2007 e 2008, respectivamente). Portanto, cerca de 36% do valor das amortizações anuais respeitam a Bens de Domínio Público

O incremento registado no biénio de 2006/2007 deve-se fundamentalmente ao reforço das amortizações das outras construções e infra-estruturas ao nível dos bens de domínio público (aumento de 4,5 milhões de euros, contra os 15 mil euros dos bens do património histórico, artístico e cultural) e dos edifícios e outras construções em relação ao imobilizado corpóreo (reforço em 7,2 milhões de euros).

Em 2008 as amortizações do exercício registaram um aumento de 7,94%, conforme referido. Totalizando ± 12.761.milhões de euros, seguiram a mesma evolução do ano transacto. Incremento positivo nas amortizações dos bens de domínio público (4,6 milhões de euros e 15 mil euros relativos a outras construções e infra-estruturas e bens do património histórico, artístico e cultural, respectivamente) e nas imobilizações corpóreas (8,1 milhões de euros para edifícios e outras construções).

As regularizações verificadas ao nível das amortizações (16 mil euros relativos aos bens de domínio público em 2008 e 309 mil euros, 145 mil euros e 25 mil euros relativos às imobilizações corpóreas, no triénio 06/08, respectivamente) estão associadas às transferências e abates registadas em relação aos bens de domínio público (3 milhões, 1,4 milhões e 736 mil euros ao nível das outras construções e infra-estruturas) e às alienações e transferências e abates em relação às imobilizações corpóreas (9,8 milhões, 667 mil e 260 mil euros relativos a alienações de edifícios e outras construções e 2,2 milhões, 13 milhões e 54 milhões de euros de transferência e abates relativos à mesma rubrica nos anos de 2006, 2007 e 2008, respectivamente).

Relacionando os dados da CML com os agregados dos municípios portugueses, verifica-se que a estrutura de custos do Município em análise acompanha a tendência da generalidade dos municípios para as várias rubricas da Demonstração dos Resultados.

Em relação às amortizações apresentadas nos valores agregados dos Anuários (2006 e 2007), verifica-se que representam cerca de 15,6% em 2006 e 14,7% em 2007 do total dos custos e perdas. No entanto existem dezasseis municípios que não apresentam valores de amortizações e outros que não têm reconhecido todo o imobilizado (o que dará origem a um aumento dos valores apresentados). Na CML as amortizações registam valores abaixo dos anteriormente referidos, na medida em que correspondem apenas a cerca de 2% da estrutura de custos do Município.

4.4. Indicadores Económicos e Patrimoniais

Esta análise, conforme explicado no Capítulo 3, versa compreender em que medida os Bens do Domínio Público afectam, em cada um dos anos em causa, indicadores geralmente utilizados para avaliar o comportamento dos municípios na perspectiva económico-financeira.

4.4.1 – Indicadores de Estrutura

O Quadro 4.6 apresenta a comparação dos rácios de estrutura para o ano de 2006, considerando, incluindo e excluindo os Bens de Domínio Público do Activo da CML.

Quadro 4.6: Indicadores de Estrutura (ano 2006)

Indicadores	2006		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	90,30%	87,35%	- 2,95%
Activo Circulante / Activo Total	9,65%	12,65%	3,00%
Activo Fixo / Activo Circulante	935,77%	690,46%	-245,31%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	34,02%	44,35%	10,33%
Passivo Total / Activo Líquido	35,52%	46,54%	11,02%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO	480,15%	356,29%	-123,86%
REFORÇO DO PATRIMÓNIO	59,44%	80,59%	21,15%
IMOBILIZADO N / IMOBILIZADO N-1	103,29%	104,01%	0,72%

Verifica-se que a relevância dos Bens de Domínio Público se revela significativa no que respeita à análise do total do Activo Fixo ($\pm 124\%$), na relação entre o Activo Fixo e o Activo Circulante ($\pm 245\%$) e no reforço do Património ($\pm 21\%$).

Também no que concerne aos rácios que evidenciam a estrutura do Passivo face ao Activo, a diferença assume especial significado (entre 10 e 11%), visto que os Bens de Domínio Público, não sendo alienáveis, não podem como tal responder perante passivos assumidos.

O Quadro 4.7 apresenta a mesma lógica para o ano de 2007.

Quadro 4.7: Indicadores de Estrutura (ano 2007)

Indicadores	2007		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	91,24%	88,58%	-2,66%
Activo Circulante / Activo Total	8,71%	11,60%	2,89%
Activo Fixo / Activo Circulante	1047,92%	775,71%	-272,21%

Indicadores	2007		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Com Bens de Domínio Público	
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	39,13%	51,04%	11,91%
Passivo Total / Activo Líquido	41,38%	54,38%	13,00%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO			
REFORÇO DO PATRIMÓNIO	61,32%	80,59%	19,27%
IMOBILIZADO N / IMOBILIZADO N-1	101,91%	102,16%	0,25%

Constata-se que os mesmos indicadores apresentam variações igualmente significativas, consoante sejam ou não considerados os Bens de Domínio Público: total do Activo Fixo ($\pm 140\%$), relação entre o Activo Fixo e o Activo Circulante ($\pm 272\%$) e no reforço do Património ($\pm 19\%$), sendo que esta diferença se acentua, relativamente ao ano de 2006, no casos dos dois primeiros.

Em 2007 o impacto dos Bens de Domínio Público na estrutura do Passivo é ainda mais significativo, pois estes indicadores diminuem entre 12 e 13 % se não forem considerados este tipo de bens, o que pode influenciar negativamente a avaliação da Autarquia perante os seus credores.

O Quadro 4.8 evidencia os dados para o ano de 2008.

Quadro 4.8: Indicadores de Estrutura (ano 2008)

Indicadores	2008		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	89,22%	86,22%	-3,0%
Activo Circulante / Activo Total	10,72%	13,79%	3,07%
Activo Fixo / Activo Circulante	832,03%	625,43%	-206,6%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	39,43%	50,43%	11%
Passivo Total / Activo Líquido	41,48%	53,27%	11,79%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO			
REFORÇO DO PATRIMÓNIO	56,70%	72,82%	16,12%
IMOBILIZADO N / IMOBILIZADO N-1	104,41%	105,88%	1,47%

A relevância mais significativa encontra-se também no total do Activo Fixo ($\pm 126\%$), relação entre o Activo Fixo e o Activo Circulante ($\pm 206\%$) e no reforço do Património ($\pm 16\%$). Quanto aos rácios de estrutura do Passivo, as diferenças continuam a ser significativas (entre 11 e 12%, embora menores do que em 2007).

Verifica-se que o impacto dos Bens do Domínio Público no Total do Activo Fixo registou um acréscimo de 2007 relativamente a 2006, tendo perdido importância em 2008. Regista-se esta mesma tendência relativamente aos restantes indicadores assinalados, sendo que na rubrica Património a tendência tem sido decrescente, pelo facto de o Município ter vindo a regularizar várias situações pendentes relativamente a este tipo de bens (CML – Relatório de Gestão, 2008).

4.4.2 – Indicadores com impacto nos Resultados

Segue-se a análise do impacto indirecto dos Bens de Domínio Público nos resultados da Autarquia, por via das amortizações que lhes estão atribuídas.

O Quadro 4.9 apresenta os dados relativos ao ano de 2006 para o conjunto de indicadores seleccionados no capítulo precedente para este efeito.

Quadro 4.9: Indicadores com impacto nos resultados (ano 2006)

Indicadores	2006		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
EFICIÊNCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	112,68%	113,59%	0,91%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	107,71%	108,78%	1,07%
AMORTIZAÇÕES / ACTIVO BRUTO	0,32%	0,247%	-0,073%
RESULTADO LÍQUIDO / FUNDOS PRÓPRIOS	3,493%	3,486%	-0,007%
CUSTOS TOTAIS N / CUSTOS TOTAIS N-1	104,63%	----	----

Verifica-se que o impacto não é relevante em termos quer dos indicadores de eficiência, quer na relação entre as amortizações e Activo Bruto e na relação dos Resultados Líquidos com os Fundos Próprios. Não se deve deixar de atender ao facto, já mencionado, das amortizações deste tipo de bens não representarem na CML mais do que 2% do total dos custos respectivos.

A mesma ilação se pode retirar dos valores relativos ao ano de 2007, conforme Quadro 4.10, onde são apresentados os valores dos mesmos indicadores.

Quadro 4.10: Indicadores com impacto nos resultados (ano 2007)

Indicadores	2007		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
EFICIÊNCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	82,77%	83,30%	0,53%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	88,90%	89,60%	0,7%
AMORTIZAÇÕES / ACTIVO BRUTO	0,34%	0,27%	-0,07%
RESULTADO LÍQUIDO / FUNDOS PRÓPRIOS	-6,34%	-6,323%	0,017%
CUSTOS TOTAIS N / CUSTOS TOTAIS N-1	126,45%	126,66%	0,21%

No que respeita ao ano de 2008, os dados do Quadro 4.11 vêm confirmar as conclusões anteriores.

Quadro 4.11: Indicadores com impacto nos resultados (ano 2008)

Indicadores	2008		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
EFICIÊNCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	121,37%	122,29%	0,92%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	111,08%	112,22%	1,14%
AMORTIZAÇÕES / ACTIVO BRUTO	0,34%	0,27%	-0,07%
RESULTADO LÍQUIDO / FUNDOS PRÓPRIOS	6,21%	6,2%	-0,01%
CUSTOS TOTAIS N / CUSTOS TOTAIS N-1	85,31%	85,21%	-0,1%

Consta-se, pois, impacto pouco significativo dos Bens do Domínio Público nos Resultados, por força das respectivas amortizações anuais. Por exemplo, a relação entre as amortizações e o activo bruto manteve-se praticamente inalterável no período em análise, fixando-se na casa dos 0,3%.

De recordar que muitos destes bens não são sequer objecto de amortizações, designadamente os bens culturais. Para além disso, a vida útil deste tipo de bens é geralmente elevada, logo com pouco impacto nos resultados anuais.

4.4.3 – Indicadores de solvabilidade

Esta secção centra-se no impacto dos Bens do Domínio Público nos principais indicadores de solvabilidade seleccionados para este estudo, conforme secção 3.3.

O Quadro 4.12 apresenta os valores em análise para o ano de 2006.

Quadro 4.12: Indicadores de Solvabilidade (ano 2006)

Indicadores	2006		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
COEFICIENTE DE ENDIVIDAMENTO			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	51,39%	47,41%	-3,98%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	15,89%	15,85%	-0,04%
Passivo Médio e Longo Prazo / Fundos Próprios	31,63%	31,56%	-0,07%
Estrutura de Financiamento	62,08%	81,53%	19,45%
Imobilização dos Capitais Permanentes	88,29%	118,87%	30,58%
Imobilizado financiado por empréstimos	14,74%	19,81%	5,07%
Índice de Solvência	3,27	2,71	-0,56
Solvabilidade	210,46%	210,92%	0,46%

Verifica-se que existe um impacto significativo no que respeita à relação do Passivo Exigível com os Fundos Próprios ($\pm 4\%$), bem como à estrutura do financiamento ($\pm 20\%$) e à imobilização dos Capitais Permanentes ($\pm 30\%$). A relação do imobilizado financiado por empréstimos também regista uma diferença de assinalar ($\pm 5\%$), consoante se considere ou não os Bens do Domínio Público na rubrica do Imobilizado.

O Quadro 4.13 permite efectuar idêntica análise para o ano de 2007.

Quadro 4.13: Indicadores de Solvabilidade (ano 2007)

Indicadores	2007		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
COEFICIENTE DE ENDIVIDAMENTO			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	60,41%	60,27%	-0,14%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	19,41%	19,36%	-0,05%
Passivo Médio e Longo Prazo / Fundos Próprios	29,97%	29,90%	-0,07%
Estrutura de Financiamento	59,82%	77,21%	17,39%
Imobilização dos Capitais Permanentes	82,29%	108,82%	26,53%
Imobilizado financiado por empréstimos	13,09%	17,55%	4,46%

Indicadores	2007		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
Índice de Solvência	2,99	2,29	-0,7
Solvabilidade	206,65%	202,98%	-3,67%

De igual forma se constata existir um impacto significativo, embora menor, no que respeita à como à estrutura do financiamento ($\pm 17\%$) e à imobilização dos Capitais Permanentes ($\pm 26,5\%$). A diferença no que concerne à relação do imobilizado financiado por empréstimos, embora menor, é ainda de registar ($\pm 4,46\%$), consoante se considere ou não os Bens do Domínio Público na rubrica do Imobilizado. Neste ano o rácio de solvabilidade é influenciado negativamente pelos Bens do Domínio Público em cerca de 4%, enquanto que em 2006 essa diferença não era assinalável.

Para 2008 o Quadro 4.14 evidencia as diferenças resultantes do reconhecimento dos Bens do Domínio Público nos indicadores de solvabilidade determinados.

Quadro 4.14: Indicadores de Solvabilidade (ano 2008)

Indicadores	2008		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
COEFICIENTE DE ENDIVIDAMENTO			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	61,83%	61,70%	-0,13%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	21,82%	21,77%	-0,05%
Passivo Médio e Longo Prazo / Fundos Próprios	31,05%	30,99%	-0,06%
Estrutura de Financiamento	58,52%	75,31%	16,79%
Imobilização dos Capitais Permanentes	84,47%	111,88%	27,41%
Imobilizado financiado por empréstimos	11,66%	15,42%	3,76%
Índice de Solvência	2,91	2,27	-0,64
Solvabilidade	189,13%	189,54%	0,41%

Em 2008 mantém-se a tendência observada nos dois anos precedentes, designadamente quanto à estrutura do financiamento ($\pm 17\%$) e à imobilização dos Capitais Permanentes ($\pm 27\%$). A diferença no que concerne à relação do imobilizado financiado por empréstimos, regista uma tendência decrescente, pois representa agora 3,7%, com ou sem Bens do Domínio Público reconhecidos na rubrica do Imobilizado. Ao contrário de 2007, neste ano o rácio de solvabilidade é influenciado

positivamente pelos Bens do Domínio Público, embora apenas em 0,4%, portanto, mais próximo do verificado em 2006.

4.5 – Síntese Conclusiva

Da análise efectuada verifica-se que na Câmara Municipal de Lisboa:

- O impacto do reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público é relevante no Balanço;
- O impacto do reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público é pouco significativo ao nível da Demonstração dos Resultados;
- O impacto do reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público afecta principalmente os seguintes indicadores:
 - De Estrutura
 - Activo Fixo / Activo Circulante (variação na ordem dos 200%)
 - Análise do Activo Fixo (variação na ordem dos 120%)
 - Reforço do Património (variação na ordem dos 20%)
 - De Solvabilidade
 - Estrutura de Financiamento (variação na ordem dos 20%)
 - Imobilização dos Capitais Permanentes (variação na ordem dos 30%)

5. Impacto dos Bens de Domínio Público na avaliação financeira do Município do PORTO

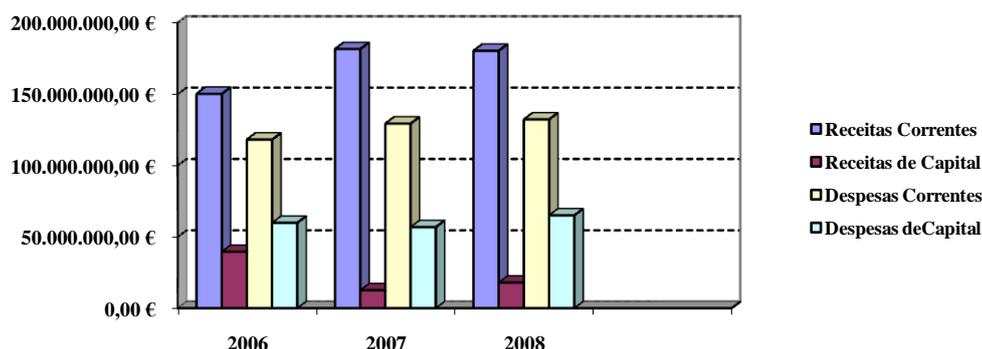
Este capítulo visa, para além de uma breve caracterização do Município do Porto, analisar o impacto dos Bens de Domínio Público nos vários aspectos referidos no Capítulo 3.

5.1. Caracterização do Município

O município do Porto está integrado na categoria dos Grandes Municípios ¹⁷portugueses com 263 131 habitantes, segundo a Síntese Estatística do Concelho do Porto e com base nos Censos de 2001.

Registando em 2008 um total de receita e despesa orçamental na ordem dos 200 milhões de euros, o Gráfico 5.1. explicita a evolução da receita e da despesa do município no triénio em análise, com suporte nos Mapas de Execução Orçamental da Receita e da Despesa do município.

Gráfico 5.1: Evolução da Receita e da Despesa

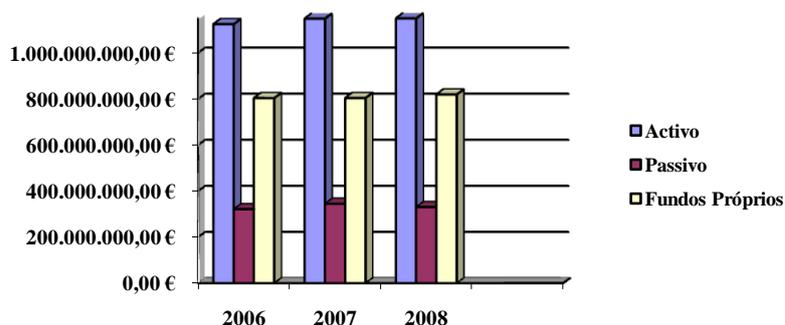


Estando de facto, entre os quinze municípios com maior independência financeira do nosso país (conforme Anuários de 2006 e 2007, 7ª e 12ª posição, respectivamente), apresenta um total de balanço de 1.148,99 milhões de euros com um total de Activo, Passivo e Fundos Próprios de 1,148, 818 e 330 milhões de euros, respectivamente (CMP – Balanço, 2008).

O Gráfico 5.2. permite analisar a evolução das grandes rubricas do balanço do município em apreço, no triénio 2006/2008, com suporte na respectiva demonstração financeira.

¹⁷ Os municípios portugueses podem ser categorizados em três categorias: Pequenos – com população menor ou igual a 20 000 habitantes; Médios – com população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes e Grandes – com população maior que 100 000 habitantes (Anuários, 2006 e 2007).

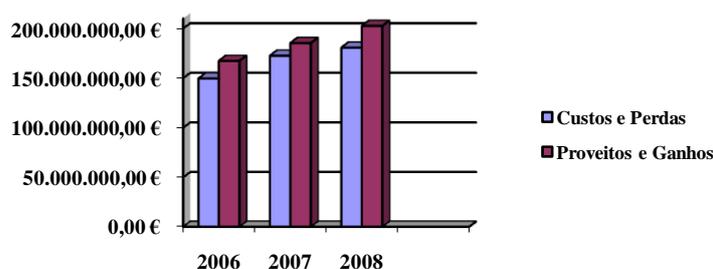
Gráfico 5.2: Evolução do Activo, Passivo, Fundos Próprios



A Demonstração dos Resultados do município evidencia custos e perdas no montante de 180,7 milhões euros e proveitos e ganhos no montante de 202,6 milhões de euros, valores de 2008. (CMP – Demonstração dos Resultados, 2008)

Pela análise do Gráfico 5.3. pormenoriza-se o peso dos custos e perdas e dos proveitos e ganhos nos anos de 2006, 2007 e 2008, de acordo com a DR dos respectivos exercícios.

Gráfico 5.3: Evolução dos Custos e Perdas e Proveitos e Ganhos



5.2. Análise das componentes do Balanço

Esta secção propõe-se analisar as várias componentes do Balanço, focando especificamente as rubricas em que os Bens de Domínio Público têm impacto.

O Quadro 5.1 representa a estrutura do Activo com o propósito de evidenciar o peso de imobilizado, onde se inserem os Bens de Domínio Público, no Activo Líquido da CMP.

Quadro 5.1: Estrutura do Activo

Componentes do Activo	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
Bens de domínio público	310.016.426,62 €	27,59%	316.954.725,51 €	27,61%	317.866.249,60 €	27,66%	2,24%	0,29%
Imobilizado Incorpóreo	268.031,20 €	0,02%	307.629,86 €	0,03%	363.452,96 €	0,03%	14,77%	18,15%
Imobilizado Corpóreo	660.392.396,82 €	58,77%	670.093.568,28 €	58,37%	682.056.471,41 €	59,36%	1,47%	1,79%
Investimentos Financeiros	107.476.208,90 €	9,56%	107.993.026,62 €	9,41%	100.775.076,08 €	8,77%	0,48%	-6,68%
Total Imobilizado	1.078.153.063,54 €	95,94%	1.095.348.950,27 €	95,42%	1.101.061.250,05 €	95,83%	1,59%	0,52%
Existências	13.234.409,51 €	1,18%	24.513.530,17 €	2,14%	15.254.074,35 €	1,33%	85,23%	-37,77%
Dívidas de Terceiros	23.405.019,77 €	2,08%	19.091.515,04 €	1,66%	21.912.440,38 €	1,91%	-18,43%	14,78%
Títulos Negociáveis	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Depósitos Bancários e Caixa	4.425.591,09 €	0,39%	4.642.287,15 €	0,40%	6.129.922,07 €	0,53%	4,90%	32,05%
Acréscimos de Proveitos	4.284.346,33 €	0,38%	4.104.404,93 €	0,36%	4.381.476,83 €	0,38%	-4,20%	6,75%
Custos Diferidos	257.228,46 €	0,02%	227.669,12 €	0,02%	250.469,68 €	0,02%	-11,49%	10,01%
Total Circulante	45.606.595,16 €	4,06%	52.579.406,41 €	4,58%	47.928.383,31 €	4,17%	15,29%	-8,85%
TOTAL ACTIVO	1.123.759.658,70 €	100,00%	1.147.928.356,68 €	100,00%	1.148.989.633,36 €	100,00%	2,15%	0,09%

A análise da estrutura do activo permite concluir que os valores do Activo Líquido da CMP, nos anos em apreço, se situam entre os 1,123 milhões de euros e os 1,148 milhões de euros, registando um acréscimo em 2007 relativamente a 2006 (2,15%) e um acréscimo ligeiro em 2008, relativamente a 2007 (0,09%).

O imobilizado (bens de domínio público, incorpóreo, corpóreo e investimentos financeiros) representa cerca de 95% do Activo total do Município, situando-se ligeiramente acima dos valores globais agregados dos municípios portugueses (cerca de 91%), segundo os Anuários (2006 e 2007).

O crescimento de 2,2% do Activo Líquido, em 2007, deve-se, essencialmente, ao crescimento do imobilizado líquido (17,2 milhões de euros) e das existências (11,3 milhões de euros) por força, respectivamente, da incorporação em imobilizado fixo das obras em curso terminadas durante o exercício e dos stocks existentes em cada um dos armazéns municipais.

O crescimento de 0,1% no ano de 2008 deve-se, entre outros, ao efeito conjugado do crescimento do imobilizado líquido (5,7 milhões de euros), por força da incorporação em imobilizado fixo das obras em curso terminadas durante o exercício de 2008, e das disponibilidades (1,5 milhões de euros), com o decréscimo das existências (9,3 milhões de euros).

Relativamente ao imobilizado verificam-se variações positivas no imobilizado não financeiro, destacando-se os investimentos realizados pelas empresas municipais GOP, EEM, e DomusSocial,

EEM que representam 85% e 72,8% do valor global em 2007 e 2008, respectivamente (CMP – ABDR, 2007 e 2008)

Por sua vez, o Quadro 5.2 apresenta a discriminação da estrutura do imobilizado do Município entre 2006 e 2008.

Quadro 5.2: Estrutura do Imobilizado

Componentes do Imobilizado	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Bens de Domínio Público	310.016.426,62 €	28,75%	316.954.725,51 €	28,94%	317.866.249,60 €	28,87%	2,24%	0,29%
Imobilizações Incorpóreas	268.031,20 €	0,02%	307.629,86 €	0,03%	363.452,96 €	0,03%	14,77%	18,15%
Imobilizações Corpóreas	660.392.396,82 €	61,25%	670.093.568,28 €	61,18%	682.056.471,41 €	61,95%	1,47%	1,79%
Investimentos Financeiros	107.476.208,90 €	9,97%	107.993.026,62 €	9,86%	100.775.076,08 €	9,15%	0,48%	-6,68%
TOTAL IMOBILIZADO	1.078.153.063,54 €	100,00%	1.095.348.950,27 €	100,00%	1.101.061.250,05 €	100,00%	1,59%	0,52%

O imobilizado da CMP apresenta valores que oscilam entre 1,078 milhões de euros e 1,101 milhões de euros entre 2006 e 2008, tendo registado um incremento positivo em 2007 de 1,59% e um ligeiro aumento em 2008, na ordem dos 0,52%.

O imobilizado corpóreo representa cerca de 61% do total do imobilizado do Município com 61,25%, 61,18% e 61,95% em 2006, 2007 e 2008, respectivamente, e inclui os bens duradouros, concluídos, não destinados à venda e não considerados nos Bens de Domínio Público.

Em segundo lugar estão os bens de domínio público com cerca de 29% (totalizando 310 milhões de euros em 2006, 316 milhões de euros e 317 milhões de euros nos anos seguintes), e representa 28,75%, 28,94% e 28,87%, respectivamente, do imobilizado da CML nos anos em análise.

Comparando com os valores globais agregados dos municípios portugueses constantes dos Anuários (2006 e 2007), verifica-se que o imobilizado corpóreo deste Município, representando cerca de 61% do imobilizado total, está cerca de 20% acima da média dos municípios, que apenas corresponde a 40% do valor do imobilizado (43% em 2006 e 44,5% em 2007). Os bens de domínio público correspondem a cerca de 29% do imobilizado da CMP, estando cerca de 8% abaixo dos valores apresentados nos Anuários (2006 e 2007), respectivamente de 37,7% e 36,2%.

Os aumentos do imobilizado em curso respeitam a 12,4 e 5,8 milhões de euros que, integraram os Bens de Domínio Público, e 25,2 e 26,2 milhões de euros que respeitam ao imobilizado corpóreo nos anos

de 2007 e 2008, respectivamente (CMP – ABDR, 2007 e 2008). Consta-se assim que os Bens de Domínio Público representam cerca de 33,5% do aumento de todo o imobilizado.

Relativamente à valorimetria do imobilizado, verificou-se a aplicação do previsto no Regulamento do Cadastro e Inventário do Imobilizado da Autarquia, os quais obedecem às disposições do POCAL e do CIBE. Para o imobilizado adquirido nos exercícios de 2006 e 2007 utilizou-se o valor de aquisição ou de produção. No ano de 2008 as imobilizações incorpóreas foram valorizadas ao custo de aquisição. Às imobilizações corpóreas, adquiridas até 31 de Dezembro de 2000, foram atribuídos valores utilizando o método do custo ou método do mercado (caso sejam bens imóveis) ou o custo histórico (ou método comparativo na impossibilidade de utilizar o custo histórico, ou método do valor de mercado na possibilidade de aplicação dos dois métodos anteriores) relativamente a bens móveis. O imobilizado corpóreo adquirido após 1 de Janeiro de 2001 foi valorizado o método do custo de aquisição ou de produção (CMP – ABDR, 2006, 2007, 2008).

O Quadro 5.2 permite ter uma visão mais pormenorizada dos Bens de Domínio Público, uma vez que apresenta o peso relativo de cada um dos seus componentes para os anos em apreço.

Quadro 5.3: Estrutura dos Bens de Domínio Público

Bens de Domínio Público	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
Terrenos e Recursos Naturais	1.018.996,88 €	0,33%	1.224.899,02 €	0,39%	1.330.492,67 €	0,42%	20,21%	8,62%
Edifícios	11.837.446,65 €	3,82%	11.223.912,07 €	3,54%	10.601.723,24 €	3,34%	0,00%	0,00%
Outras construções e infra-estruturas	110.693.980,44 €	35,71%	115.081.663,30 €	36,31%	116.343.992,76 €	36,60%	3,96%	1,10%
Bens do património histórico, artístico e cultural	6.345.119,75 €	2,05%	6.265.187,25 €	1,98%	6.185.254,75 €	1,95%	-1,26%	-1,28%
Outros bens de domínio público	61.702.608,06 €	19,90%	58.497.020,41 €	18,46%	55.253.795,18 €	17,38%	-5,20%	-5,54%
Imobilizações em Curso	118.418.274,84 €	38,20%	124.662.043,46 €	39,33%	128.150.991,00 €	40,32%	5,27%	2,80%
Adiantamentos por conta de bens domínio público	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
TOTAL	310.016.426,62 €	100,00%	316.954.725,51 €	100,00%	317.866.249,60 €	100,00%	2,24%	0,29%

A rubrica de Bens de Domínio Público da CMP regista valores que variam entre os 310, 316 e 317 milhões de euros no período em análise, representando cerca de 28% da estrutura do activo e 29% da estrutura do imobilizado do Município.

De acordo com os Relatórios e Contas da CMP, este tipo de bens compreende: terrenos e recursos naturais, edifícios, outras construções e infra-estruturas, bens do património histórico, cultural e artístico, outros bens de domínio público, imobilizações em curso e adiantamentos por conta de bens

de domínio público. No triénio em análise o inventário do imobilizado desta Autarquia ainda não está totalmente concluído.

Por outro lado, a valorimetria Bens de Domínio Público, segundo o ABDR de 2008, é feita em função da data de aquisição do imobilizado: adquirido até 31 de Dezembro de 2000 ou após 1 de Janeiro de 2001. Neste contexto, e para a primeira situação, é utilizado o método do custo ou o valor de substituição / reposição¹⁸ para bens imóveis. Na avaliação de terrenos respeitantes a fracções, fogos habitacionais ou comerciais utiliza-se o método de mercado¹⁹. Na segunda situação, a atribuição de valor aos Bens de Domínio Público é feita pelo método de aquisição ou de produção.

Das aquisições em 2006, referentes aos Bens de Domínio Público, no montante de 77 664 mil euros, está registado na rubrica de Edifícios e Outros Bens de Domínio Público o valor de 77 349 mil euros referente ao registo, no imobilizado da Autarquia, dos investimentos que ficaram a cargo da Casa da Música / Porto 2001 por força das acções que integraram o evento Porto 2001 – Capital Europeia da Cultura, incluindo-se aqui as obras de requalificação urbana. Em 2007 e 2008, dos aumentos do imobilizado em curso, 12,4 e 5,8 milhões de euros, respectivamente, integraram os Bens do Domínio Público (CMP – Relatório de Gestão e ABDR, 2006).

Pela análise da composição dos Bens de Domínio Público pode-se verificar que as principais componentes são as imobilizações em curso, as outras construções e infra-estruturas e os outros bens de domínio público, representando as primeiras 38,20% no ano de 2006, 39,33% e 40,32% nos anos de 2007 e 2008, respectivamente, seguidas das outras construções e infra-estruturas que totalizam cerca de 36% e os outros bens de domínio público que correspondem a cerca de 18,5% dos bens de domínio público do município.

Comparando a composição desta rubrica com os Anuários (2006 e 2007), conforme já referido na análise à CML, constata-se que os valores agregados destacam um maior peso para a rubrica outras construções (68,6%), enquanto que os bens de domínio público em curso com 16,8%, representam um peso bastante menor do que o da CMP. Os terrenos que representam 8,8% dos Bens de Domínio Público em termos agregados, ao passo que na CMP representam menos de 0,5%.

De 2006 para 2007 destacam-se os incrementos positivos das rubricas de terrenos e recursos naturais, imobilizações em curso e outras construções e infra-estruturas de 20,21% (aumento de 205,9 mil

¹⁸ Corresponde ao cálculo do montante que seria necessário para construir o imóvel em estado novo, com materiais equivalentes aos que foram utilizados na origem, corrigido da depreciação sofrida até a data de avaliação.

¹⁹ Corresponde à avaliação do preço corrente de mercado, ao seu valor actual. Entende-se por valor actual dos bens o seu valor em estado novo, deduzido da depreciação ocorrida à data da avaliação.

euros), 5,27% (variação de 6,243 milhões de euros, resultantes de 12,3 milhões de euros de aumentos e 6,1 milhões de euros de transferências e abates) e 3,96%, respectivamente. De 2007 para 2008 a evolução foi positiva, mas mais ligeira (8,62%, 2,80% e 1,10%).

A rubrica outros bens de domínio público, e apesar do peso que têm no total dos Bens de Domínio Público, apresenta uma variação negativa de cerca de 5,5% nos biénios 06/07 e 07/08, potenciada fundamentalmente pelas transferências e abates registadas (cerca de 41 mil e 2 mil euros em 2007 e 2008, respectivamente) na respectiva conta (CMP – ABDR, 2006, 2007 e 2008).

Confrontando os valores com as médias dos municípios apresentadas nos Anuários (2006 e 2007), constata-se que os valores apresentados pela CMP estão ligeiramente abaixo, na medida em que os Bens de Domínio Público representam 34,3% em 2006 e 32,8% em 2007 do activo dos municípios portugueses, contra os 28% do Município em apreço. Em relação ao imobilizado, os valores agregados representam cerca de 37% (37,7% em 2006 e 36,2% em 2007), contra os 29% da CMP.

Segue-se, a análise da estrutura dos Fundos Próprios e respectiva evolução, com suporte no Quadro 5.4.

Quadro 5.4: Estrutura dos Fundos Próprios

Componentes dos Fundos Próprios	2006		2007		2008		Varição 06/07	Varição 07/08
Património	554.802.879,23 €	69,10%	555.608.708,57 €	69,17%	559.316.024,99 €	68,31%	0,15%	0,67%
Ajustamentos de partes de capital em empresas	341.775,31 €	0,04%	336.781,31 €	0,04%	336.781,31 €	0,04%	0,00%	0,00%
Reservas legais	4.103.805,91 €	0,51%	4.989.747,74 €	0,62%	5.630.040,69 €	0,69%	21,59%	12,83%
Doações	0,00 €	0,00%	145.188,76 €	0,02%	146.321,56 €	0,02%	0,00%	0,78%
Reservas decorrentes de transferência de activos	77.323.774,20 €	9,63%	77.086.158,16 €	9,60%	77.068.558,16 €	9,41%	-0,31%	-0,02%
Regularizações entidades participadas	64.548.306,59 €	8,04%	64.548.306,59 €	8,04%	64.548.306,59 €	7,88%	0,00%	0,00%
Resultados transitados	84.115.310,35 €	10,48%	87.752.644,89 €	10,92%	89.800.067,92 €	10,97%	4,32%	2,33%
Resultado líquido do exercício	17.718.836,57 €	2,21%	12.805.858,96 €	1,59%	21.891.157,07 €	2,67%	-27,73%	70,95%
TOTAL DOS FUNDOS PRÓPRIOS	802.954.688,16 €	100,00%	803.273.394,98 €	100,00%	818.737.258,29 €	100,00%	0,04%	1,93%

Em 2006 os Fundos Próprios da CMP totalizavam ± 803 milhões de euros, resultando em cerca de 69% da rubrica património (± 555 milhões de euros). Em 2007 os Fundos Próprios foram de ± 803 milhões de euros, valor que corresponde a um ligeiro acréscimo relativamente a 2006, tal como acontece com a rubrica património.

Em 2008 os Fundos Próprios municipais registaram um aumento de 1,93% relativamente ao exercício de 2007, ascendendo a ± 819 milhões de euros, passando a rubrica património a representar apenas 68% do total.

Conforme já referido quando analisados os dados da CML, a rubrica património corresponde ao fundo patrimonial inicial, representando a diferença entre o activo e o passivo no momento na elaboração do primeiro Balanço. Assim, o seu valor deveria manter-se inalterado ao longo dos anos, o que praticamente é a situação da CMP, deduzindo-se que o processo de inventariação inicial, nomeadamente no que se refere aos Bens de Domínio Público, já se encontrava praticamente concluído em 2006 (CMP – Relatório de Gestão, 2007 e 2008).

Todavia, ao analisarmos a evolução dos Fundos Próprios do Município verifica-se que a rubrica do património registou um incremento positivo no período em análise, respectivamente 805 mil euros (0,15%) e 3,7 milhões de euros (0,67%) nos biénios de 2006/2007 e 2007/2008, na sequência do registo de bens, nomeadamente de diversas parcelas de terrenos, no momento da cedência ou venda, que não tinham sido objecto de inventariação ao nível do Balanço Inicial (CMP – ABDR, 2007 e 2008).

Relativamente às doações verifica-se um aumento em 2007 e 2008, resultante da entrega de bens da CULTURPORTO – Associação de Produção Cultural, e da incorporação de duas parcelas de terreno numa rubrica de imobilizado afecto ao domínio público, respectivamente (CMP – ABDR, 2007 e 2008).

Analisando a evolução dos Fundos Próprios da CMP, pode-se estabelecer uma relação directa com a evolução positiva que os Bens de Domínio Público registaram (2,24% de 2006 para 2007 e 0,29% de 2007 para 2008). Destaque para o aumento de 205 mil euros (20,21%) na rubrica terrenos e recursos naturais, de 6,2 milhões de euros (5,27%) nas imobilizações em curso e de 4,3 milhões de euros (3,96%) nas outras construções e infra-estruturas, no biénio 06/07. No biénio seguinte as mesmas rubricas apresentaram incrementos positivos, todavia menos acentuados (105 mil euros, 3,4 milhões de euros e 1,2 milhões de euros, respectivamente).

5.3. Análise das componentes da Demonstração de Resultados

Esta secção centra-se na análise na componente das amortizações, na medida em que esta rubrica resulte dos Bens de Domínio Público. O Quadro 5.5, que apresenta a estrutura dos custos e perdas da CMP e respectiva evolução, para os anos em estudo.

Quadro 5.5: Estrutura dos Custos e Perdas

Componentes dos Custos e Perdas	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	0,00 €	0,00%	9.186.526,38 €	5,33%	2.809.899,84 €	1,56%	0,00%	-69,41%
Fornecimentos e serviços externos	29.735.604,54 €	19,88%	26.408.595,88 €	15,31%	32.037.980,58 €	17,73%	-11,19%	21,32%
Custos com o pessoal	65.544.838,47 €	43,82%	64.884.946,02 €	37,61%	65.084.960,05 €	36,02%	-1,01%	0,31%
Transferências e subsídios concedidos	18.222.217,21 €	12,18%	19.644.914,97 €	11,39%	18.612.596,48 €	10,30%	7,81%	-5,25%
Amortizações do exercício	22.724.930,29 €	15,19%	23.451.307,28 €	13,59%	22.997.520,24 €	12,73%	3,20%	-1,94%
Provisões do exercício	119.805,42 €	0,08%	10.969.688,92 €	6,36%	10.788.765,62 €	5,97%	9056,25%	-1,65%
Outros custos e perdas operacionais	129.942,03 €	0,09%	182.642,68 €	0,11%	265.556,38 €	0,15%	40,56%	45,40%
Custos e perdas financeiros	5.710.298,29 €	3,82%	9.453.982,01 €	5,48%	8.213.493,77 €	4,55%	65,56%	-13,12%
Custos e perdas extraordinários	7.392.184,25 €	4,94%	8.325.917,69 €	4,83%	19.886.211,57 €	11,01%	12,63%	138,85%
TOTAL DOS CUSTOS E PERDAS	149.579.820,50 €	100,00%	172.508.521,83 €	100,00%	180.696.984,53 €	100,00%	15,33%	4,75%

Ao analisarmos a estrutura de custos da CMP constata-se que os custos e perdas no triénio em análise oscilam entre os 149 milhões e os 180 milhões de euros, verificando-se um acréscimo significativo em 2007 relativamente a 2006 (15,33%), via aumento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas²⁰, do aumento das provisões²¹ e dos custos financeiros²². De 2007 para 2008 o aumento não foi tão acentuado (4,75%) reflectindo a variação negativa registada nas rubricas de custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (69,41%), provisões (1,65%), amortizações (1,94%) e custos e perdas financeiros (13,12%).

As amortizações, estando associadas ao investimento, registam valores significativos no município do Porto, verificando-se uma variação positiva na casa dos 3,20% em 2007 e uma diminuição de 1,94% em 2008.

²⁰ Por se terem apurado e incorporado os custos das mercadorias e das matérias-primas, subsidiárias e de consumo, possível através da implementação da aplicação de Gestão de Stocks no Município (CMP – ABDR, 2007).

²¹ Por se terem determinado, pela primeira vez, as provisões de processos em contencioso (CMP – ABDR, 2007).

²² Devido ao aumento dos juros suportados, em consequência do aumento das taxas de juro no mercado (CMP – ABDR, 2007).

As amortizações são calculadas aplicando o método das quotas constantes e pela aplicação das taxas fixadas no classificador CIBE, visando simultaneamente a imputação do custo de utilização dos activos imobilizados pelos diversos exercícios e a actualização do valor desses mesmos imobilizados. Assim, os bens imóveis terminados ou adquiridos no exercício de 2006, 2007 e 2008 sofreram a primeira amortização no respectivo ano económico, sendo-lhes aplicado uma taxa de acordo com o classificador CIBE.

Em virtude do processo de implementação do sistema informático de inventário e cadastro patrimonial, o critério anterior não se aplicou às seguintes situações (CMP – ABDR, 2006, 2007 e 2008):

- Para os bens adquiridos até 31 de Dezembro de 2000, as amortizações das rubricas Outras Construções e Infra-estruturas e Edifícios e Outras Construções foram calculadas de acordo com o valor final à data do exercício de 2001;
- Para os bens adquiridos após 1 de Janeiro de 2001, nas rubricas Outras Construções e Infra-estruturas, Bens do Património Histórico, Artístico e Cultural e Edifícios e Outras Construções, quando não foi possível a análise individual de alguns bens não inventariados foi aplicada a taxa mínima de acordo com o classificador CIBE;
- Aos bens de imobilizado incorpóreo em que o período de vida útil esteja previamente estipulado, a taxa de amortização é calculada em conformidade com o mesmo;
- Quando não foi possível a análise individual de alguns bens não inventariados, foi aplicada a taxa mínima de acordo com o classificador CIBE.

Pela análise ABDR (2006, 2007 e 2008), observa-se que a composição das amortizações do exercício varia entre 22,7 milhões de euros em 2006 e 22,9 milhões de euros em 2008, dos quais cerca de 6 milhões de euros correspondem aos Bens de Domínio Público (6,1 milhões de euros em 2006 e 6,5 milhões de euros em 2007 e 2008) e cerca de 17 milhões de euros relativos a imobilizações corpóreas (20,8 / 16,3 / 15,9 milhões de euros em 2006, 2007 e 2008, respectivamente).

O incremento registado no biénio de 2006/2007 deve-se fundamentalmente ao reforço das amortizações da rubrica outras construções e infra-estruturas (2,6 milhões de euros) e dos outros bens de domínio público (3,2 milhões de euros), ao nível dos Bens de Domínio Público (contra os 625 e 87 mil euros relativos aos edifícios e aos bens do património histórico, artístico e cultural, respectivamente) e dos edifícios e outras construções e equipamento básico (reforço em 13 e 1,2 milhões de euros, respectivamente), em relação ao imobilizado corpóreo.

Em 2008 as amortizações do exercício registaram uma diminuição de 1,94%, totalizando ± 22.997.milhões de euros, seguindo uma evolução contrária à do ano transacto. Verificou-se um incremento positivo nas amortizações dos Bens de Domínio Público, inferior ao de 2007 (6,51 milhões de euros contra os 6,55 milhões de euros) e nas imobilizações corpóreas (15,9 milhões de euros contra os 16,3 milhões de euros).

As regularizações verificadas ao nível das amortizações (23 mil euros relativos aos Bens de Domínio Público em 2008 e 568 mil euros, 47 mil euros e -1,7 milhões de euros relativos às imobilizações corpóreas, no triénio 06/08, respectivamente) estão associadas às transferências e abates registadas em relação aos bens de domínio público e às alienações e transferências e abates em relação às imobilizações corpóreas.

Comparando os dados da CMP com os agregados dos municípios portugueses, verifica-se que a estrutura de custos do Município em análise acompanha a tendência dos valores agregados dos municípios portugueses para as diversas rubricas da Demonstração dos Resultados (Anuários, 2006 e 2007).

Em relação às amortizações apresentadas nos valores agregados dos Anuários (2006 e 2007), verifica-se que representam cerca de 15,6% em 2006 e 14,7% em 2007 do total dos custos e perdas. Na CMP esta componente da Demonstração dos Resultados representa um peso relativo que oscila ente os 15,19% em 2006 e os 12,73% em 2008 com um peso intermédio de 13,5% em 2007, aproximando-se, portanto, dos valores agregados acima apresentados.

5.4. Indicadores Económicos e Patrimoniais

Esta secção visa perceber qual o impacto dos Bens de Bens do Domínio Público nos indicadores económicos e patrimoniais, seleccionados no Capítulo 3, relativos ao Município do Porto.

5.4.1 – Indicadores de Estrutura

O Quadro 5.6 apresenta os rácios de estrutura para o ano de 2006, comparando a situação com ou sem os Bens de Domínio Público do Activo a CMP.

Quadro 5.6: Indicadores de Estrutura (2006)

Indicadores	2006		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	96,14%	94,80%	-1,34%
Activo Circulante / Activo Total	3,86%	3,76%	-0,1%
Activo Fixo / Activo Circulante	2493,07%	1824,30%	-668,77%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	25,84%	34,82%	8,98%
Passivo Total / Activo Líquido	28,55%	39,42%	10,87%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO	775,56%	567,51%	-208,05%
REFORÇO DO PATRIMÓNIO	71,45%	49,37%	-22,08%
IMOBILIZADO N / IMOBILIZADO N-1	120,65%	115,67%	-4,98%

A importância dos Bens de Domínio Público apresenta-se bastante significativa no que respeita à análise do total do Activo Fixo (± 208), mas ainda com maior relevância na relação entre o Activo Fixo e o Activo Circulante ($\pm 668\%$), enquanto no reforço do Património o impacto é menor ($\pm 22\%$).

O Quadro 5.7 apresenta idênticos dados para o ano de 2007.

Quadro 5.7: Indicadores de Estrutura (2007)

Indicadores	2007		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	95,68%	94,17%	-1,51%
Activo Circulante / Activo Total	4,32%	5,83%	1,51%
Activo Fixo / Activo Circulante	2212,85%	1614,59%	-598,26%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	26,72%	36,04%	9,32%
Passivo Total / Activo Líquido	30,02%	41,48%	11,46%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO	971,47%	708,83%	-262,64%
REFORÇO DO PATRIMÓNIO	69,98%	48,40%	-21,58%
IMOBILIZADO N / IMOBILIZADO N-1	101,59%	101,34%	-0,25%

Os mesmos indicadores apresentam em 2007 variações ainda mais significativas, consoante se considere ou não os Bens de Domínio Público: total do Activo Fixo ($\pm 262\%$). A relação entre o Activo Fixo e o Activo Circulante, embora com uma diferença muito relevante ($\pm 598\%$), regista um

ligeiro decréscimo. Quanto ao reforço do Património, o impacto é idêntico ao do ano transacto ($\pm 22\%$).

Os indicadores de estrutura para 2008 estão reflectidos no Quadro 5.8.

Quadro 5.8: Indicadores de Estrutura (2008)

Indicadores	2008		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	96,11%	94,74%	-1,37%
Activo Circulante / Activo Total	3,89%	5,26%	1,37%
Activo Fixo / Activo Circulante	2470,35%	1802,19%	-668,16%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	25,17%	34,01%	8,84%
Passivo Total / Activo Líquido	28,74%	39,74%	11,00%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO	1013,98%	739,73%	-274,25%
REFORÇO DO PATRIMÓNIO	71,26%	48,68%	-22,58%
IMOBILIZADO N / IMOBILIZADO N-1	100,52%	100,62%	0,1%

O impacto mais significativo observa-se, tal como nos dois anos anteriores, na relação entre o Activo Fixo e o Activo Circulante ($\pm 668\%$). O total do Activo Fixo apresenta a segunda diferença mais significativa ($\pm 274\%$), enquanto que impacto no reforço do Património se mantém na ordem dos 22%.

O impacto dos Bens do Domínio Público no Total do Activo Fixo tem vindo a aumentar desde 2006, ao passo que a relação Activo Fixo/Activo Circulante, registou uma quebra em 2007, tendo voltado em 2008 aos níveis de 2006. O impacto no Reforma do Património tem-se mantido constante.

5.4.2 – Indicadores com impacto nos Resultados

Nesta secção vai analisa-se o impacto indirecto dos Bens de Domínio Público nos resultados do Município, por força das amortizações que lhes estão associadas.

O Quadro 5.9 mostra o conjunto de indicadores escolhidos relativamente ao ano de 2006.

Quadro 5.9: Indicadores com impacto nos resultados (ano 2006)

Indicadores	2006		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
EFICIÊNCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	111,85%	116,62%	4,77%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	115,35%	120,76%	5,41%
AMORTIZAÇÕES / ACTIVO BRUTO	1,83%	1,80%	-0,03%
RESULTADO LÍQUIDO / FUNDOS PRÓPRIOS	2,21%	2,19%	-0,02%
CUSTOS TOTAIS N / CUSTOS TOTAIS N-1	100,92%	---	---

Neste ano, o impacto dos Bens de Domínio Público assume apenas alguma relevância no que diz respeito aos indicadores de eficiência ($\pm 5\%$).

O Quadro 5.10 permite retirar que a mesma ilação relativamente ao dados apresentados para 2007.

Quadro 5.10: Indicadores com impacto nos resultados (ano 2007)

Indicadores	2007		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
EFICIÊNCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	107,42%	111,67%	4,25%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	111,09%	121,18%	10,09%
AMORTIZAÇÕES / ACTIVO BRUTO	1,82%	1,77%	-0,05%
RESULTADO LÍQUIDO / FUNDOS PRÓPRIOS	1,59%	1,58%	-0,01%
CUSTOS TOTAIS N / CUSTOS TOTAIS N-1	115,33%	115,67%	0,34%

O impacto dos Bens de Domínio Público assume em 2007 uma relevância mais significativa no que diz respeito aos indicadores de eficiência (entre 4% e 10), continuando a verificar-se um impacto pouco relevante no que se refere aos restantes indicadores desta natureza.

O Quadro 5.11 apresenta a mesma informação relativamente ao ano de 2008.

Quadro 5.11: Indicadores com impacto nos resultados (ano 2008)

Indicadores	2008		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
EFICIÊNCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	112,11%	116,32%	4,21%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	113,32%	118,39%	5,07%
AMORTIZAÇÕES / ACTIVO BRUTO	1,75%	1,70%	-0,05%
RESULTADO LÍQUIDO / FUNDOS PRÓPRIOS	2,67%	2,65%	-0,02%
CUSTOS TOTAIS N / CUSTOS TOTAIS N-1	104,75%	104,98%	0,23%

Verifica-se que o impacto dos Bens do Domínio Público nos Resultados apenas tem reflexos dignos de nota nos indicadores de eficiência (entre 4% e 5%), com valores idênticos aos de 2006.

5.4.3 – Indicadores de solvabilidade

Importa agora centrar a análise no impacto dos Bens do Domínio Público nos principais indicadores de solvabilidade seleccionados para este trabalho.

O Quadro 5.12 apresenta os valores em análise para o ano de 2006.

Quadro 5.12: Indicadores de Solvabilidade (ano 2006)

Indicadores	2006		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
Coefficiente de Endividamento			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	24,57%	24,38%	2,81%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	5,41%	5,36%	-0,05%
Passivo Médio e Longo Prazo / Fundos Próprios	19,17%	19,02%	-0,15%
Estrutura de Financiamento	71,45%	72,0%	0,55%
Imobilização dos Capitais Permanentes	88,75%	125,36%	36,61%
Imobilizado financiado por empréstimos	14,27%	16,21%	1,94%
Índice de Solvência	6,29	4,85	-1,44
Solvabilidade	406,99%	410,09%	3,10%

Consta-se que o impacto mais significativo se regista no rácio da imobilização dos Capitais Permanentes ($\pm 37\%$). No que respeita à relação do Passivo Exigível com os Fundos Próprios ($\pm 3\%$), bem como à estrutura do financiamento ($\pm 0,55\%$) e à relação do imobilizado financiado por empréstimos, o impacto não assume grande importância. No que respeita ao rácio de solvabilidade, o impacto é de 3% , consoante sejam considerados ou não os Bens do Domínio Público.

O Quadro 5.13 permite efectuar idêntica análise para o ano de 2007.

Quadro 5.13: Indicadores de Solvabilidade (ano 2007)

Indicadores	2007		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
Coefficiente de Endividamento			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	25,51%	25,30%	-0,21%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	6,25%	6,20%	-0,05%
Passivo Médio e Longo Prazo / Fundos Próprios	15,81%	15,69%	-0,12%
Estrutura de Financiamento	69,98%	70,55%	0,57%
Imobilização dos Capitais Permanentes	84,93%	120,36%	35,43%
Imobilizado financiado por empréstimos	11,78%	15,11%	3,33%
Índice de Solvência	6,29	4,67	-1,62
Solvabilidade	453,15%	456,85%	3,70%

Também em 2007 se observa um impacto significativo, embora menor, no que respeita à imobilização dos Capitais Permanentes ($\pm 35\%$). Quanto à estrutura do financiamento, o impacto é igualmente diminuto ($0,57\%$); no que concerne à relação do imobilizado financiado por empréstimos, o impacto é idêntico ao registado em 2006 ($\pm 3\%$). O rácio de solvabilidade é influenciado pelos Bens do Domínio Público em cerca de $3,7\%$, ligeiramente superior ao verificado em 2006.

O Quadro 5.14 evidencia as diferenças resultantes do reconhecimento dos Bens do Domínio Público nos indicadores de solvabilidade para o ano de 2008.

Quadro 5.14: Indicadores de Solvabilidade (ano 2008)

Indicadores	2008		Variação %
	Com Bens de Domínio Público	Sem Bens de Domínio Público	
Coefficiente de Endividamento			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	21,43%	21,26%	-0,17%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	3,15%	3,12%	-0,03%
Passivo Médio e Longo Prazo / Fundos Próprios	15,19%	15,07%	-0,12%
Estrutura de Financiamento	71,26%	71,83%	0,57%
Imobilização dos Capitais Permanentes	85,65%	121,25%	35,60%
Imobilizado financiado por empréstimos	11,30%	13,86%	2,56%
Índice de Solvência	7,48	5,54	-1,94
Solvabilidade	545,27%	549,62%	4,35%

Mantém-se em 2008 a tendência observado nos dois anos precedentes, designadamente quanto à estrutura do financiamento ($\pm 0,57\%$) e à imobilização dos Capitais Permanentes ($\pm 35,6\%$). A diferença no que concerne à relação do imobilizado financiado por empréstimos representa agora 2,56% (ligeiramente menor do que o verificado em 2007), com ou sem Bens do Domínio Público reconhecidos na rubrica do Imobilizado. No que se reporta ao impacto dos Bens de Domínio Público no rácio de solvabilidade constata-se um acréscimo, pois é agora de 4,35%.

5.5 – Síntese conclusiva

Da análise efectuada verifica-se que no município do Porto:

- O impacto do reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público é relevante no Balanço;
- O impacto do reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público, ao nível da Demonstração dos Resultados, reflecte-se fundamentalmente na Eficiência da Autarquia;
- O impacto do reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público afecta principalmente os seguintes indicadores:

- De Estrutura

- Activo Fixo / Activo Circulante (variação na ordem dos 650%)

- Análise do Activo Fixo (variação na ordem dos 240%)
- Reforço do Património (variação na ordem dos 21%)
- De Solvabilidade
 - Imobilização dos Capitais Permanentes (variação na ordem dos 35%)
 - Imobilizado financiado por Empréstimos (variação na ordem dos 3%)
- Eficiência da Autarquia
 - Proveitos Totais / Custos Totais (variação na ordem dos 4,5%)
 - Proveitos Operacionais / Custos Operacionais (variação na ordem dos 7%)

CONCLUSÃO

A) Síntese do trabalho desenvolvido

Este estudo pretende constituir um contributo para o entendimento da importância da perspectiva patrimonial na avaliação financeira dos municípios, nomeadamente ao nível do reconhecimento e mensuração dos Bens de Domínio Público.

Identificaram-se as principais diferenças em termos teóricos, tendo-se efectuado o seu enquadramento prático no contexto da realidade portuguesa, particularmente nos municípios de Lisboa e Porto, onde se analisaram as respectivas implicações.

Ao nível da temática em apreço, reuniram-se as principais tendências dominantes nos normativos internacionais e nacionais, assim como, na literatura vigente. Verificou-se, neste contexto, que Portugal tem acompanhado as reformas registadas, neste domínio, ao nível da Contabilidade Pública.

Numa fase final, a partir da análise dos Relatórios de Contas e das Demonstrações Financeiras dos municípios de Lisboa e do Porto, foi realizado um estudo que permitiu identificar e avaliar a importância e o impacto que o reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público tem na avaliação financeira dos municípios, estabelecendo-se sempre uma comparação com os valores agregados dos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses de 2006 e 2007. Por último, avaliou-se em termos quantitativos o impacto ao nível dos indicadores de estrutura, dos indicadores com impacto nos resultados e dos indicadores de solvabilidade seleccionados para o efeito, durante o período de 2006 a 2008.

B) Conclusões inerentes à abordagem teórica

A revisão de literatura desenvolvida nos dois primeiros capítulos permite que se retirem as seguintes conclusões:

B.1) Inclusão num único sistema de Contabilidade Pública das vertentes orçamental, financeira/patrimonial e analítica.

B.2) A contabilidade financeira/patrimonial utiliza a base do acréscimo e o método digráfico.

B.3) Os objectivos da informação proporcionada pelo sistema de contabilidade pública são a conformidade legal, a prestação de contas mas também, o apoio ao processo de tomada de decisão e um controlo efectivo.

B.4) É inequívoco que os Bens de Domínio Público têm um peso significativo no Activo dos municípios, sendo crucial para a avaliação financeira/patrimonial que o seu valor seja relevado nas Demonstrações Financeiras das entidades públicas.

B.5) Alguns especialistas sobre a temática defendem que tendo os Bens de Domínio Público uma função eminentemente social, não devem ser reconhecidos como activos das entidades públicas.

B.6) Outros autores defendem que os Bens de Domínio Público e exercendo uma função social que corresponde à prestação dum serviço à comunidade, devem ser reconhecidos como activos e valorizados segundo critérios usualmente utilizados.

B.7) Identificam-se também, posições que defendem o reconhecimento de alguns Bens de Domínio Público e o não reconhecimento de outros.

B.8) A literatura consultada e os normativos internacionais e nacionais analisados, evidenciam a não convergência quanto ao reconhecimento, à mensuração dos Bens de Domínio Público e aos critérios valorimétricos a aplicar.

B.9) O custo histórico é o critério mais comumente adoptado para a valorimetria dos Bens de Domínio Público.

B.10) Há consonância quanto à adopção da contabilidade do acréscimo e às crescentes exigências do *reporting* financeiro público.

C) Conclusões inerentes à abordagem prática

A abordagem prática feita sobre os municípios de Lisboa e do Porto, ao nível do impacto que os Bens de Domínio Público têm na avaliação financeira dos municípios, permite evidenciar os seguintes aspectos:

C.1) Existem municípios que ainda não inventariam a totalidade do seu património.

C.2) Os municípios de Lisboa e do Porto reconhecem nas suas demonstrações financeiras os Bens de Domínio Público (Balanço) e os demais custos que lhe estão associados (Demonstração dos Resultados).

C.3) Os Bens de Domínio Público representam cerca de 25% e 29% do Imobilizado e 23% e 27% do Activo dos municípios de Lisboa e Porto, respectivamente.

C.4) Na CML as rubricas que mais se destacam nos Bens de Domínio Público são os Outros Bens de Domínio Público (cerca de 41%) e as imobilizações em Curso (cerca de 45%).

C.5) Na CMP as rubricas que mais se destacam nos Bens de Domínio Público são as Outras Construções e Infra-Estruturas (cerca de 36%) e as Imobilizações em Curso (cerca de 39%).

C.6) As amortizações dos Bens de Domínio Público são calculadas com base no método das quotas constantes.

C.7) O critério mais utilizado para valorizar os Bens de Domínio Público nos municípios em apreço é o custo histórico.

C.8) Na CML o impacto dos Bens de Domínio Público é relevante no Balanço, afectando principalmente os indicadores de estrutura e de solvabilidade.

C.9) Na CMP o reconhecimento ou não reconhecimento dos Bens de Domínio Público é relevante no Balanço e na Demonstração dos Resultados, tendo impacto nos indicadores de estrutura, de solvabilidade e de eficiência da autarquia.

C.10) A avaliação financeira dos municípios de Lisboa e do Porto difere consoante se reconheça ou não os Bens de Domínio Público.

D) Considerações Finais

Este estudo comprova que as diferenças ao nível do tratamento contabilístico dos Bens de Domínio Público, ao nível do reconhecimento e mensuração, são vastas, constituindo um problema, pelo que se entende ser importante a intensificação dos esforços para uma crescente harmonização ao nível da contabilidade pública.

Como se pode constatar pela abordagem teórica e prática e pela análise dos Anuários Financeiros, verifica-se que uma parte significativa das autarquias ainda não inventaria a totalidade do seu património. A não inventariação dos Bens de Domínio Público e o seu não reconhecimento no Balanço das entidades públicas implica que as demonstrações financeiras não traduzam com fiabilidade o valor patrimonial dos activos, pondo em causa a respectiva avaliação financeira.

Por outro lado, a não convergência ao nível do tratamento contabilístico a adoptar relativamente aos Bens de Domínio Público, pode dificultar a obtenção de relatos financeiros credíveis e comparáveis entre as autarquias.

E) Limitações e sugestões para investigações futuras

Considera-se que a principal limitação deste estudo reside no facto de não ter sido possível obter informação sobre a totalidade dos municípios da Área Metropolitana de Lisboa, o que inviabilizou uma abordagem prática mais alargada, que teria permitido complementar a investigação com a análise à situação real de outros municípios portugueses.

Por isso, entende-se que este estudo representa uma primeira abordagem exploratória ao tema, propondo o seu alargamento a outros municípios, na perspectiva de compreender as implicações a nível das Demonstrações Financeiras Consolidadas dos Municípios, englobadas as empresas do sector empresarial local, e das Demonstrações Financeiras das respectivas Áreas Metropolitanas.

Por outro lado, considera-se que este estudo contribui com algumas ideias que possam servir de base a estudos ou investigações futuras sobre a temática, nomeadamente o estudo das implicações da aplicação do Justo Valor como critério de mensuração de alguns Bens de Domínio Público, propondo formas possíveis para o seu apuramento.

BIBLIOGRAFIA

Adhemar, P. (2001), *The Standards Project, International Federation of Accountants - Public Sector Committee*, VIII Conferência CIGAR, Valência: Junho.

Alves, M.T. e Teixeira, A. (2003), *O Valor da Contabilidade Pública em Portugal e Espanha – Estudo Comparativo*; AECA; Alicante.

Benito, B., I. Brusca e V. Montesinos (2005b), Local Government Accounting: an international empirical analysis, em A. Bourmistrov and F. Mellemvik (Eds.), *International Trends and Experiences in Government Accounting*, Oslo: Bodo - Graduated School Business, 80-97.

Bernardes, A. F. (2001), *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*, Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA).

Caiado, A. C. P. e Pinto, A. C. (2002), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, 2ª edição, Lisboa: Áreas Editora.

Câmara Municipal de Lisboa – CML (2006), Relatório e Contas de 2006 – Demonstrações Financeiras e Relatórios de Gestão, Direcção de Finanças do Município.

Câmara Municipal de Lisboa – CML (2007), Relatório e Contas de 2007 – Demonstrações Financeiras e Relatórios de Gestão, Direcção de Finanças do Município.

Câmara Municipal de Lisboa – CML (2008), Relatório e Contas de 2008 – Demonstrações Financeiras e Relatórios de Gestão, Direcção de Finanças do Município.

Câmara Municipal do Porto – CMP (2006), Relatório e Contas de 2006 – Demonstrações Financeiras e Relatórios de Gestão, www.cm-porto.pt

Câmara Municipal do Porto – CMP (2007), Relatório e Contas de 2007 – Demonstrações Financeiras e Relatórios de Gestão, www.cm-porto.pt

Câmara Municipal do Porto – CMP (2008), Relatório e Contas de 2008 – Demonstrações Financeiras e Relatórios de Gestão, www.cm-porto.pt

Carvalho, J. B. C. e S. Jorge (2003), Governmental Accounting in Portugal and the information disclosed on cash and accrual basis: the case of Porto municipality, *Working paper apresentado no 26º Congresso Anual da European Accounting Association*, Sevilha: Abril.

Carvalho, J. B. da Costa, Martinez, V. P. e Pradas, L. T. (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Carvalho, J. ; Fernandes, M. J. ; Camões, P.; Jorge, S. (2009), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2007*, edição própria, publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).

- Carvalho, J. ; Fernandes, M. J.; Camões, P.; Jorge, S. (2008), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2006*, edição própria, publicação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).
- Chan, J. L. (2002), Comparative International Government Accounting Research (CIGAR) Methodology: Issues and Strategies, em Montesinos V. e Vela, J.M. (Eds.) *Innovations in Governmental Accounting*, Holanda: Kluwer Academic Publishers, 23-29.
- Chan, J. L. (2005), IPSASs and Government Accounting Reform in Developing Countries, em Lande, E. and Scheid, J. (Eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, France: University of Poitiers, 31-41.
- Comissão de Normalização Contabilística, CNC (2009), NCRF 12 – Imparidade de Activos, PT.
- Comissão de Normalização Contabilística, CNC (2009), NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis, PT.
- Cortés, J. L. (2003), Necesidad de Reformar los Presupuestos Públicos. El Presupuesto de Recursos, *Paper apresentado no XII Congresso Anual da Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, Cádiz: Setembro.
- Crespo, M. A. (1995), *Contabilidad Pública*, Spain: Mc Graw Hill.
- Fernandes, M. J. (2005), Os Recentes Desenvolvimentos da Contabilidade Pública em Portugal: A Utilidade da Informação Económica e Financeira, *Jornal de Contabilidade*, Ano XXIX, 341:301-313.
- Financial Accounting Standards Board, FASB (1985): SFAC n.º 6 – *Elements of Financial Statements*, Connecticut.
- Frade, C. M. (2003), *Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado*, Lisboa: Áreas Editora.
- Franco, A. S. (2002), *Finanças Públicas e Direito Financeira*, 4.ª Edição, Coimbra: Almedina.
- Galera, A. N. (2003), *Una Propuesta para la Aplicación de los Modelos de Valoración de las Normas Internacionales a los Activos de las Entidades Públicas Españolas*, AECA, Alicante.
- García, A. e Pérez, M. (2001), *La Calidad de la Información Contable en la Administración Local, Consideraciones Teóricas y Evidencia Empírica*, AECA, Madrid.
- Gomes, P., Carvalho, J. e Fernandes, M. (2009), Determinantes da Adopção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses; *Portuguese Journal of Accounting and Management*, Nº. 8.
- Hepworth, N. (2003), Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government, *Public Money and Management*, January, 37-43.
- International Public Sector Accounting Standard Board, IPSASB (2007), *IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements*, NY.

International Public Sector Accounting Standard Board, IPSASB (2007), *IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment*, NY.

International Public Sector Accounting Standard Board, IPSASB (2007), *IPSAS 21 – Impairment of Non-Cash Generating Assets*, NY.

Jesus, M. A. (2008), *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais Divergências e Implicações no Défice Público em Portugal*, Tese de Doutoramento ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa.

Jesus, M. A. e Jorge, S. (2008a), Portuguese Governmental Accounting Reform Process and the Relationship with the National Accounts, *working paper apresentado na Conferência GRUDIS*, Lisboa.

Jesus, M. A. e Jorge, S. (2008b), Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional: Principais Diferenças e Ajustamentos de Transposição em Portugal, *working paper apresentado na Conferência AECA*, Aveiro.

Jesus, M. A. e Jorge, S. (2009), Governmental Accounting and National Accounts – Divergences and Implication on the Public Deficit in Portugal, *working paper apresentado na Conferência CIGAR*, Modena.

Jones, R. (2000c), A Critique of International Public Accounting Standards, *working paper 10 from The Birmingham Business School*, University of Birmingham.

Jones, R. e Pendlebury, M. (2000), *Public Sector Accounting*, 5^a edição, England: Prentice Hall.

Jorge, S. (2003), *Local Government Accounting in Portugal in Comparative International Perspective*, PhD Thesis, Department of Accounting and Finance, Birmingham Business School, University of Birmingham.

Jorge, S. (2009), Local Government Accounting System and Efficiency: Analyses in Portuguese Municipalities, *working paper apresentado na Conferência CIGAR*, Modena.

Lapsley, I., Mussari, R., Paulsson, G. (2009), On the Adoption of Accrual Accounting in Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform, *European Accounting Review*, Volume 18, Number 4.

Lüder, K. e R. Jones (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Frankfurt: Price Waterhouse Coopers.

Marques, M. (2007), Information tools and the New Public Management: Some of the recent measures adopted in Portugal, *working paper apresentado na 11^a Conferência da CIGAR*, Coimbra: Julho

Marques, M^a. C. (2003), *Prestação de Contas no Sector Público*, Lisboa: DisLivro.

- Martinez, M. e Fleixas, J. (2001), *Qué Son y Cómo Deberían Ser los Informes De Auditoría de las Administraciones Públicas?*, *working paper apresentado na Conferência AECA*, Madrid.
- Martins, R. A. (2005), *Reconhecimento e Valorimetria de Bens Culturais Materiais – Situação nas Autarquias Locais*, Tese de Mestrado, Departamento de Finanças e Contabilidade, Escola de Gestão do ISCTE – Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa.
- Miles, M. B. e A. M. Huberman (1994), *Qualitative Data Analysis*, 2nd Edition, London: SAGE Publications.
- Montesinos, V. e J. M. Vela (2000), Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective, *Financial Accountability and Management*, 16(2), 129-150.
- Olson, O., C. Humphrey e J. Guthrie (2001), Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM, *The European Accounting Review*, 10(3), 505-522.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, OCDE (2001), *As melhores práticas de transparência orçamental da OCDE*, PUMA/SOB, www.oecd.org.
- Ruppel, W. (2003), *GAAP for Governments*, John Wiley & Sons, INC., NJ.
- Ryan, B., W.R. Scapens e M. Theobald (2002), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2nd Edition, London: Academic Press Inc.
- Santiago, C. (2002), *O Novo POC*, 13ª edição, Lisboa: Texto Editora.
- Sterck, M., V. Conings e G. Bouckaert (2006), Linking Budgeting and Accounting Innovation – An International Comparison, em Evelyn Lande and Jean-Claude Scheid (Eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*;75-87, University of Poitiers, France.
- Stuclife, P. (2003), The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee, *Public Money and Management*, January, 29-36.
- Torres, L. e Pina, V. (2001), Estudio Empírico sobre el Grado de Coincidencia de la Contabilidad Pública Local en EEUU, España y las IPSAS de la IFAC, *working paper apresentado na Conferência AECA*, Madrid.
- Vela Bargues, J .M. (1992), *Concepto Y Principio de Contabilidad Publica*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Ministerio da Economía y Hacienda, Madrid.
- Yin, R. (2003), *Case Study Research: Design and Methods*, London, SAGE Publications, 3rd Edition.

LEGISLAÇÃO

LEI N.º 8/90, de 20 de Fevereiro: Bases da Contabilidade Pública.

LEI N.º 8/90, de 20 de Fevereiro: Bases da Contabilidade Pública.

LEI n.º 6/91, de 20 de Fevereiro: Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado (LEOE).

LEI Constitucional 1/97, de 20 de Setembro (Quarta Revisão Constitucional)

LEI N.º. 91/2001, de 20 de Agosto: Lei do Enquadramento Orçamental (LEO).

LEI N.º. 2/2002, de 28 de Agosto (Lei da Estabilidade Orçamental – primeira alteração à LEO).

LEI N.º. 23/2003, de 2 de Julho (segunda alteração à LEO).

LEI N.º. 48/2004, de 24 de Agosto (terceira alteração à LEO).

LEI N.º. 2/2007, de 15 de Janeiro: “Nova” Lei das Finanças Locais – NLFL

DECRETO-LEI N.º 155/92, de 28 de Julho: Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE).

DECRETO-LEI N.º. 232/97, de 3 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

DECRETO-LEI N.º. 68/98, de 20 de Março (Aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública – CNCAP).

DECRETO-LEI N.º. 54-A/99, de 22 de Fevereiro: Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL).

DECRETO-LEI N.º. 12/2002, de 25 de Janeiro: Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social (POCISSS).

DECRETO-LEI N.º 158/2009, de 13 de Julho: Sistema de Normalização Contabilística.

PORTARIA N.º 671/2000, de 17 de Abril: Cadastro e Inventário dos Bens do Estado.

PORTARIA N.º 792/2000, de 20 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação).

PORTARIA N.º 898/2000, de 28 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Saúde (POCMS).

PORTARIA N.º 42/2001, de 19 de Janeiro de 2001 (Aprova a orientação da CNCAP n.º. 2/2000 – sobre a aplicação do CIBE).

PORTARIA N.º 1011/2009, de 9 de Setembro (Aprova o Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística).

AVISO N.º 15652/2009, de 13 de Julho: Sistema de Normalização Contabilística – Estrutura Conceptual (EC).

AVISO N.º 15655/2009, de 13 de Julho: Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística.

ANEXOS

ANEXO I

Quadros de Análise da Câmara Municipal de Lisboa

Quadro 4.1 - Estrutura do Activo

Componentes do Activo	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
Bens de domínio público	787.876.832,23 €	23,69%	797.353.930,14 €	23,91%	798.309.222,52 €	22,13%	1,20%	0,12%
Imobilizado Incorpóreo	14.394.326,09 €	0,43%	17.664.872,11 €	0,53%	19.359.091,47 €	0,54%	22,72%	9,59%
Imobilizado Corpóreo	2.213.036.100,92 €	66,54%	2.262.651.773,96 €	67,84%	2.417.192.325,18 €	67,01%	2,24%	6,83%
Investimentos Financeiros	62.458.485,03 €	1,88%	58.912.395,38 €	1,77%	40.123.316,31 €	1,11%	-5,68%	-31,89%
Total Imobilizado	3.077.765.744,27 €	92,54%	3.136.582.971,59 €	94,04%	3.274.983.955,48 €	90,79%	1,91%	4,41%
Existências	1.904.742,47 €	0,06%	1.708.232,08 €	0,05%	2.005.077,96 €	0,06%	-10,32%	17,38%
Dívidas de Terceiros	115.021.526,18 €	3,46%	72.923.550,64 €	2,19%	234.040.504,23 €	6,49%	-36,60%	220,94%
Títulos Negociáveis	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Depósitos Bancários e Caixa	42.319.314,42 €	1,27%	49.570.097,82 €	1,49%	32.055.264,31 €	0,89%	17,13%	-35,33%
Acréscimos de Proveitos	56.812.303,14 €	1,71%	40.032.322,20 €	1,20%	27.834.121,69 €	0,77%	-29,54%	-30,47%
Custos Diferidos	31.968.714,49 €	0,96%	34.465.124,09 €	1,03%	36.188.165,52 €	1,00%	7,81%	5,00%
Total Circulante	248.026.600,70 €	7,46%	198.699.326,83 €	5,96%	332.123.133,71 €	9,21%	-19,89%	67,15%
TOTAL ACTIVO	3.325.792.344,97 €	100,00%	3.335.282.298,42 €	100,00%	3.607.107.089,19 €	100,00%	0,29%	8,15%

Quadro 4.2 - Estrutura do Imobilizado

Componentes do Imobilizado	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Bens de Domínio Público	787.876.832,23 €	25,60%	797.353.930,14 €	25,42%	798.309.222,52 €	24,38%	1,20%	0,12%
Imobilizações Incorpóreas	14.394.326,09 €	0,47%	17.664.872,11 €	0,56%	19.359.091,47 €	0,59%	22,72%	9,59%
Imobilizações Corpóreas	2.213.036.100,92 €	71,90%	2.262.651.773,96 €	72,14%	2.417.192.325,18 €	73,81%	2,24%	6,83%
Investimentos Financeiros	62.458.485,03 €	2,03%	58.912.395,38 €	1,88%	40.123.316,31 €	1,23%	-5,68%	-31,89%
TOTAL IMOBILIZADO	3.077.765.744,27 €	100,00%	3.136.582.971,59 €	100,00%	3.274.983.955,48 €	100,00%	1,91%	4,41%

Quadro 4.3 - Estrutura dos Bens de Domínio Público

Bens de Domínio Público	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Terrenos e Recursos Naturais	12.297.824,94 €	1,56%	13.055.497,53 €	1,64%	13.689.504,00 €	1,71%	6,16%	4,86%
Edifícios	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Outras construções e infra-estruturas	89.718.483,56 €	11,39%	86.663.713,46 €	10,87%	82.800.289,55 €	10,37%	-3,40%	-4,46%
Bens do património histórico, artístico e cultural	483.107,91 €	0,06%	467.591,83 €	0,06%	452.075,75 €	0,06%	-3,21%	-3,32%
Outros bens de domínio público	333.263.553,56 €	42,30%	333.263.553,56 €	41,80%	333.263.553,56 €	41,75%	0,00%	0,00%
Imobilizações em Curso	350.424.538,13 €	44,48%	363.831.173,69 €	45,63%	368.031.399,59 €		3,83%	1,15%
Adiantamentos por conta de bens domínio público	1.689.324,13 €	0,21%	72.400,07 €	0,01%	72.400,07 €	0,01%	-95,71%	0,00%
TOTAL	787.876.832,23 €	100,00%	797.353.930,14 €	100,00%	798.309.222,52 €	100,00%	1,20%	0,12%

Quadro 4.4 - Estrutura dos Fundos Próprios

Componentes dos Fundos Próprios	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
Patrimônio	1.976.676.136,71 €	95,74%	2.045.201.277,41 €	104,61%	2.045.219.923,30 €	96,89%	3,47%	0,00091%
Ajustamentos de partes de capital em empresas	-23.203.469,80 €	-1,12%	-23.205.272,95 €	-1,19%	-23.205.272,95 €	-1,10%	0,00%	0,00%
Reservas legais	19.887.441,34 €	0,96%	23.493.592,91 €	1,20%	23.493.592,91 €	1,11%	18,13%	0,00%
Doações	1.498.051,54 €	0,07%	1.533.369,19 €	0,08%	1.549.026,72 €	0,07%	2,36%	1,02%
Reservas decorrentes de transferência de activos	7.655.950,53 €	0,37%	7.655.950,53 €	0,39%	7.655.950,53 €	0,36%	0,00%	0,00%
Resultados transitados	9.886.289,94 €	0,48%	24.293.459,64 €	1,24%	-75.061.457,37 €	-3,56%	145,73%	-208,98%
Resultado líquido do exercício	72.123.031,42 €	3,49%	-123.901.700,88 €	-6,34%	131.131.434,24 €	6,21%	-71,79%	-5,84%
TOTAL DOS FUNDOS PRÓPRIOS	2.064.523.431,68 €	100,00%	1.955.070.675,85 €	100,00%	2.110.783.197,38 €	100,00%	-5,30%	7,96%

Quadro 4.5 - Estrutura dos Custos e Perdas

Componentes dos Custos e Perdas	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	5.579.904,13 €	0,98%	5.346.831,01 €	0,74%	5.931.650,47 €	0,97%	-4,18%	10,94%
Fornecimentos e serviços externos	122.818.818,58 €	21,59%	118.639.351,72 €	16,50%	125.841.486,61 €	20,51%	-3,40%	6,07%
Custos com o pessoal	230.708.120,83 €	40,56%	220.975.686,51 €	30,73%	228.075.062,52 €	37,17%	-4,22%	3,21%
Transferências e subsídios concedidos	56.301.140,20 €	9,90%	42.166.847,67 €	5,86%	50.080.666,80 €	8,16%	-25,10%	18,77%
Amortizações do exercício	11.119.035,31 €	1,95%	11.822.757,61 €	1,64%	12.761.755,28 €	2,08%	6,33%	7,94%
Provisões do exercício	33.471.248,99 €	5,88%	186.846.986,62 €	25,98%	31.278.460,22 €	5,10%	458,23%	-83,26%
Outros custos e perdas operacionais	533.653,98 €	0,09%	870.817,68 €	0,12%	862.060,17 €	0,14%	63,18%	-1,01%
Custos e perdas financeiros	24.572.632,60 €	4,32%	57.486.370,14 €	7,99%	56.817.600,28 €	9,26%	133,94%	-1,16%
Custos e perdas extraordinários	83.659.034,24 €	14,71%	75.049.154,25 €	10,44%	101.935.002,27 €	16,61%	-10,29%	35,82%
TOTAL DOS CUSTOS E PERDAS	568.763.588,86 €	100,00%	719.204.803,21 €	100,00%	613.583.744,62 €	100,00%	26,45%	-14,69%

Quadro 4.6 - Indicadores económicos e financeiros com bens de domínio público

Indicadores	2006	2007	2008
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	90,296%	91,244%	89,224%
Activo Circulante / Activo Total	9,649%	8,707%	10,724%
Activo Fixo / Activo Circulante	935,771%	1047,917%	832,032%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	34,021%	39,131%	39,425%
Passivo Total / Activo Líquido	35,516%	41,382%	41,483%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO			
Activo Fixo / Endividamento a médio e longo prazo	480,146%	549,194%	516,623%
COEFICIENTE DE ENDIVIDAMENTO			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	51,393%	60,409%	61,830%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	15,889%	19,408%	21,821%
Passivo M/L Prazo / Fundos Próprios	31,626%	29,974%	31,054%
ESTRUTURA DE FINANCIAMENTO			
Fundos Próprios / Activo Líquido	62,076%	59,817%	58,517%
SOLVABILIDADE			
Fundos Próprios / Fundos Alheios	210,460%	206,646%	189,126%
ÍNDICE DE SOLVÊNCIA			
Activo / Passivo Exigível	3,27	2,99	2,91
IMOBILIZAÇÃO DOS CAPITAIS PERMANENTES			
Capitais Permanentes / Imobilizado Líquido	88,293%	82,289%	84,466%
IMOBILIZADO FINANCIADO POR EMPRÉSTIMOS			
Empréstimos M/L Prazo / Imobilizado Líquido	14,738%	13,090%	11,661%
REFORÇO DO PATRIMÔNIO			
Património / Activo Líquido	59,435%	61,320%	56,700%
EFICIENCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	112,681%	82,772%	121,371%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	107,709%	88,904%	111,078%
Amortizações / Activo Bruto	0,320%	0,335%	0,336%
Resultado Líquido / Fundos Próprios	3,493%	-6,337%	6,212%
Custos Totais N / Custos Totais N-1	104,629%	126,451%	85,314%
Imobilizado N / Imobilizado N-1	103,287%	101,911%	104,412%

Quadro 4.7 - Indicadores económicos e financeiros sem bens de domínio público

Indicadores	2006	2007	2008
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	87,349%	88,581%	86,215%
Activo Circulante / Activo Total	12,651%	11,596%	13,785%
Activo Fixo / Activo Circulante	690,457%	775,708%	625,430%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	44,352%	51,036%	50,432%
Passivo Total / Activo Líquido	46,542%	54,383%	53,273%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO			
Activo Fixo / Endividamento a médio e longo prazo	356,289%	408,795%	390,253%
COEFICIENTE DE ENDIVIDAMENTO			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	47,411%	60,268%	61,695%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	15,854%	19,363%	21,774%
Passivo M/L Prazo / Fundos Próprios	31,557%	29,904%	30,986%
ESTRUTURA DE FINANCIAMENTO			
Fundos Próprios / Activo Líquido	81,526%	77,214%	75,313%
SOLVABILIDADE			
Fundos Próprios / Fundos Alheios	210,923%	202,976%	189,540%
ÍNDICE DE SOLVÊNCIA			
Activo / Passivo Exigível	2,71	2,29	2,27
IMOBILIZAÇÃO DOS CAPITAIS PERMANENTES			
Capitais Permanentes / Imobilizado Líquido	118,870%	108,824%	111,879%
IMOBILIZADO FINANCIADO POR EMPRÉSTIMOS			
Empréstimos M/L Prazo / Imobilizado Líquido	19,809%	17,551%	15,419%
REFORÇO DO PATRIMÔNIO			
Património / Activo Líquido	77,886%	80,585%	72,815%
EFICIÊNCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	113,589%	83,302%	122,292%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	108,783%	89,602%	112,218%
Amortizações / Activo Bruto	0,247%	0,268%	0,274%
Resultado Líquido / Fundos Próprios	3,486%	-6,323%	6,199%
Custos Totais N / Custos Totais N-1		126,659%	85,213%
Imobilizado N / Imobilizado N-1	104,005%	102,155%	105,876%

ANEXO II

Quadros de Análise da Câmara Municipal do Porto

Quadro 5.1 - Estrutura do Activo

Componentes do Activo	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
Bens de domínio público	310.016.426,62 €	27,59%	316.954.725,51 €	27,61%	317.866.249,60 €	27,66%	2,24%	0,29%
Imobilizado Incorpóreo	268.031,20 €	0,02%	307.629,86 €	0,03%	363.452,96 €	0,03%	14,77%	18,15%
Imobilizado Corpóreo	660.392.396,82 €	58,77%	670.093.568,28 €	58,37%	682.056.471,41 €	59,36%	1,47%	1,79%
Investimentos Financeiros	107.476.208,90 €	9,56%	107.993.026,62 €	9,41%	100.775.076,08 €	8,77%	0,48%	-6,68%
Total Imobilizado	1.078.153.063,54 €	95,94%	1.095.348.950,27 €	95,42%	1.101.061.250,05 €	95,83%	1,59%	0,52%
Existências	13.234.409,51 €	1,18%	24.513.530,17 €	2,14%	15.254.074,35 €	1,33%	85,23%	-37,77%
Dívidas de Terceiros	23.405.019,77 €	2,08%	19.091.515,04 €	1,66%	21.912.440,38 €	1,91%	-18,43%	14,78%
Títulos Negociáveis	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
Depósitos Bancários e Caixa	4.425.591,09 €	0,39%	4.642.287,15 €	0,40%	6.129.922,07 €	0,53%	4,90%	32,05%
Acréscimos de Proventos	4.284.346,33 €	0,38%	4.104.404,93 €	0,36%	4.381.476,83 €	0,38%	-4,20%	6,75%
Custos Diferidos	257.228,46 €	0,02%	227.669,12 €	0,02%	250.469,68 €	0,02%	-11,49%	10,01%
Total Circulante	45.606.595,16 €	4,06%	52.579.406,41 €	4,58%	47.928.383,31 €	4,17%	15,29%	-8,85%
TOTAL ACTIVO	1.123.759.658,70 €	100,00%	1.147.928.356,68 €	100,00%	1.148.989.633,36 €	100,00%	2,15%	0,09%

Quadro 5.2 - Estrutura do Imobilizado

Componentes do Imobilizado	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Bens de Domínio Público	310.016.426,62 €	28,75%	316.954.725,51 €	28,94%	317.866.249,60 €	28,87%	2,24%	0,29%
Imobilizações Incorpóreas	268.031,20 €	0,02%	307.629,86 €	0,03%	363.452,96 €	0,03%	14,77%	18,15%
Imobilizações Corpóreas	660.392.396,82 €	61,25%	670.093.568,28 €	61,18%	682.056.471,41 €	61,95%	1,47%	1,79%
Investimentos Financeiros	107.476.208,90 €	9,97%	107.993.026,62 €	9,86%	100.775.076,08 €	9,15%	0,48%	-6,68%
TOTAL IMOBILIZADO	1.078.153.063,54 €	100,00%	1.095.348.950,27 €	100,00%	1.101.061.250,05 €	100,00%	1,59%	0,52%

Quadro 5.3 - Estrutura dos Bens de Domínio Público

Bens de Domínio Público	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Terrenos e Recursos Naturais	1.018.996,88 €	0,33%	1.224.899,02 €	0,39%	1.330.492,67 €	0,42%	20,21%	8,62%
Edifícios	11.837.446,65 €	3,82%	11.223.912,07 €	3,54%	10.601.723,24 €	3,34%	0,00%	0,00%
Outras construções e infra-estruturas	110.693.980,44 €	35,71%	115.081.663,30 €	36,31%	116.343.992,76 €	36,60%	3,96%	1,10%
Bens do património histórico, artístico e cultural	6.345.119,75 €	2,05%	6.265.187,25 €	1,98%	6.185.254,75 €	1,95%	-1,26%	-1,28%
Outros bens de domínio público	61.702.608,06 €	19,90%	58.497.020,41 €	18,46%	55.253.795,18 €	17,38%	-5,20%	-5,54%
Imobilizações em Curso	118.418.274,84 €	38,20%	124.662.043,46 €	39,33%	128.150.991,00 €	40,32%	5,27%	2,80%
Adiantamentos por conta de bens domínio público	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00 €	0,00%	0,00%	0,00%
TOTAL	310.016.426,62 €	100,00%	316.954.725,51 €	100,00%	317.866.249,60 €	100,00%	2,24%	0,29%

Quadro 5.4 - Estrutura dos Fundos Próprios

Componentes dos Fundos Próprios	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Património	554.802.879,23 €	69,10%	555.608.708,57 €	69,17%	559.316.024,99 €	68,31%	0,15%	0,67%
Ajustamentos de partes de capital em empresas	341.775,31 €	0,04%	336.781,31 €	0,04%	336.781,31 €	0,04%	0,00%	0,00%
Reservas legais	4.103.805,91 €	0,51%	4.989.747,74 €	0,62%	5.630.040,69 €	0,69%	21,59%	12,83%
Doações	0,00 €	0,00%	145.188,76 €	0,02%	146.321,56 €	0,02%	0,00%	0,78%
Reservas decorrentes de transferência de activos	77.323.774,20 €	9,63%	77.086.158,16 €	9,60%	77.068.558,16 €	9,41%	-0,31%	-0,02%
Regularizações entidades participadas	64.548.306,59 €	8,04%	64.548.306,59 €	8,04%	64.548.306,59 €	7,88%	0,00%	0,00%
Resultados transitados	84.115.310,35 €	10,48%	87.752.644,89 €	10,92%	89.800.067,92 €	10,97%	4,32%	2,33%
Resultado líquido do exercício	17.718.836,57 €	2,21%	12.805.858,96 €	1,59%	21.891.157,07 €	2,67%	-27,73%	70,95%
TOTAL DOS FUNDOS PRÓPRIOS	802.954.688,16 €	100,00%	803.273.394,98 €	100,00%	818.737.258,29 €	100,00%	0,04%	1,93%

Quadro 5.5 - Estrutura dos Custos e Perdas

Componentes dos Custos e Perdas	2006		2007		2008		Variação 06/07	Variação 07/08
	Valor	%	Valor	%	Valor	%		
Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	0,00 €	0,00%	9.186.526,38 €	5,33%	2.809.899,84 €	1,56%		-69,41%
Fornecimentos e serviços externos	29.735.604,54 €	19,88%	26.408.595,88 €	15,31%	32.037.980,58 €	17,73%	-11,19%	21,32%
Custos com o pessoal	65.544.838,47 €	43,82%	64.884.946,02 €	37,61%	65.084.960,05 €	36,02%	-1,01%	0,31%
Transferências e subsídios concedidos	18.222.217,21 €	12,18%	19.644.914,97 €	11,39%	18.612.596,48 €	10,30%	7,81%	-5,25%
Amortizações do exercício	22.724.930,29 €	15,19%	23.451.307,28 €	13,59%	22.997.520,24 €	12,73%	3,20%	-1,94%
Provisões do exercício	119.805,42 €	0,08%	10.969.688,92 €	6,36%	10.788.765,62 €	5,97%	9056,25%	-1,65%
Outros custos e perdas operacionais	129.942,03 €	0,09%	182.642,68 €	0,11%	265.556,38 €	0,15%	40,56%	45,40%
Custos e perdas financeiros	5.710.298,29 €	3,82%	9.453.982,01 €	5,48%	8.213.493,77 €	4,55%	65,56%	-13,12%
Custos e perdas extraordinários	7.392.184,25 €	4,94%	8.325.917,69 €	4,83%	19.886.211,57 €	11,01%	12,63%	138,85%
TOTAL DOS CUSTOS E PERDAS	149.579.820,50 €	100,00%	172.508.521,83 €	100,00%	180.696.984,53 €	100,00%	15,33%	4,75%

Quadro 5.6 - Indicadores económicos e financeiros com bens de domínio público

Indicadores	2006	2007	2008
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	96,14%	95,68%	96,11%
Activo Circulante / Activo Total	3,86%	4,32%	3,89%
Activo Fixo / Activo Circulante	2493,07%	2212,85%	2470,35%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	25,84%	26,72%	25,17%
Passivo Total / Activo Líquido	28,55%	30,02%	28,74%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO			
Activo Fixo / Endividamento a médio e longo prazo	775,56%	971,47%	1013,98%
COEFICIENTE DE ENDIVIDAMENTO			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	24,57%	25,51%	21,43%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	5,41%	6,25%	3,15%
Passivo M/L Prazo / Fundos Próprios	19,17%	15,81%	15,19%
ESTRUTURA DE FINANCIAMENTO			
Fundos Próprios / Activo Líquido	71,45%	69,98%	71,26%
SOLVABILIDADE			
Fundos Próprios / Fundos Alheios	406,99%	453,15%	545,27%
ÍNDICE DE SOLVÊNCIA			
Activo / Passivo Exigível	6,29	6,29	7,48
IMOBILIZAÇÃO DOS CAPITAIS PERMANENTES			
Capitais Permanentes / Imobilizado Líquido	88,75%	84,93%	85,65%
IMOBILIZADO FINANCIADO POR EMPRÉSTIMOS			
Empréstimos M/L Prazo / Imobilizado Líquido	14,27%	11,78%	11,30%
REFORÇO DO PATRIMÔNIO			
Património / Activo Líquido	71,45%	69,98%	71,26%
EFICIENCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	111,85%	107,42%	112,11%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	115,35%	111,09%	113,32%
Amortizações / Activo Bruto	1,83%	1,82%	1,75%
Resultado Líquido / Fundos Próprios	2,21%	1,59%	2,67%
Custos Totais N / Custos Totais N-1	100,92%	115,33%	104,75%
Imobilizado N / Imobilizado N-1	120,65%	101,59%	100,52%

Quadro 5.7 - Indicadores económicos e financeiros sem bens de domínio público

Indicadores	2006	2007	2008
ESTRUTURA DO ACTIVO			
Activo Fixo / Activo Total	94,80%	94,17%	94,74%
Activo Circulante / Activo Total	3,76%	5,83%	5,26%
Activo Fixo / Activo Circulante	1824,30%	1614,59%	1802,19%
ESTRUTURA DO PASSIVO			
Passivo Total / Activo Total	34,82%	36,04%	34,01%
Passivo Total / Activo Líquido	39,42%	41,48%	39,74%
ANÁLISE DO ACTIVO FIXO			
Activo Fixo / Endividamento a médio e longo prazo	567,51%	708,83%	739,73%
COEFICIENTE DE ENDIVIDAMENTO			
Passivo Exigível / Fundos Próprios	24,38%	25,30%	21,26%
Passivo Curto Prazo / Fundos Próprios	5,36%	6,20%	3,12%
Passivo M/L Prazo / Fundos Próprios	19,02%	15,69%	15,07%
ESTRUTURA DE FINANCIAMENTO			
Fundos Próprios / Activo Líquido	72,00%	70,55%	71,83%
SOLVABILIDADE			
Fundos Próprios / Fundos Alheios	410,09%	456,85%	549,62%
INDICE DE SOLVÊNCIA			
Activo / Passivo Exigível	4,85	4,67	5,54
IMOBILIZAÇÃO DOS CAPITAIS PERMANENTES			
Capitais Permanentes / Imobilizado Líquido	125,36%	120,36%	121,25%
IMOBILIZADO FINANCIADO POR EMPRÉSTIMOS			
Empréstimos M/L Prazo / Imobilizado Líquido	16,21%	15,11%	13,86%
REFORÇO DO PATRIMÔNIO			
Património / Activo Líquido	49,37%	48,40%	48,68%
EFICIENCIA DA AUTARQUIA			
Proveitos Totais / Custos Totais	116,62%	111,67%	116,32%
Proveitos Operacionais / Custos Operacionais	120,76%	121,18%	118,39%
Amortizações / Activo Bruto	1,80%	1,77%	1,70%
Resultado Líquido / Fundos Próprios	2,19%	1,58%	2,65%
Custos Totais N / Custos Totais N-1		115,67%	104,98%
Imobilizado N / Imobilizado N-1	115,67%	101,34%	100,62%