

**OS BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO: DA TEORIA À PRÁTICA
DO SEU RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO**

Susana Catarino Rua

Prof.^a Adjunta do Departamento de Contabilidade e Fiscalidade
Escola Superior de Gestão/Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
Barcelos – Portugal

Área Temática: F) Sector Público

Palavras-chave: bens de domínio público; mensuração; reconhecimento; municípios.

Os bens de domínio público: da teoria à prática do seu reconhecimento e mensuração

Resumo

Este trabalho tem por objetivos analisar o disposto na normalização contabilística, quanto ao reconhecimento e mensuração dos bens de domínio público (BDP), bem como efetuar um estudo de caso, aos municípios da sub-região portuguesa do Cávado, verificando como, na prática, se está a efetuar o reconhecimento e mensuração deste tipo de bens. As normas de contabilidade convergem no sentido do reconhecimento dos BDP e, para a sua mensuração, como alternativa ao custo histórico, também indicam a aplicação do justo valor. Do estudo efetuado, concluímos que todos os municípios desta sub-região reconhecem este tipo de bens, apresentando o custo histórico como critério preferencial, mas aplicando também o justo valor, em situações excecionais, numa das suas modalidades de cálculo.

Palavras-chave: bens de domínio público; mensuração; reconhecimento; municípios.

1. Introdução

Os bens de domínio público (BDP), ou também chamados de bens dominiais, são aqueles que pertencem a uma pessoa coletiva de direito público e que estão afetos a fins de utilidade pública. Este tipo de bens, de um modo geral, possuem um objetivo social, e já não comercial de obtenção de fluxos de caixa, e estão disponíveis para uso por parte de todos os cidadãos, não podendo nenhum deles negar o acesso aos restantes (Barton, 2000, 2004).

Considerando estes aspetos característicos dos BDP, algumas questões têm surgido, quanto ao seu reconhecimento como ativos e quanto à sua mensuração.

No âmbito internacional, as normas internacionais de contabilidade para o setor público (NICSP), ou na sua designação original, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), permitem o reconhecimento dos BDP como ativos.

O reconhecimento dos BDP também se encontra previsto nas normas contabilísticas portuguesas, não só nos planos setoriais de contabilidade pública, nomeadamente no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) como também, mais recentemente, no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), seguindo assim o disposto nas normas internacionais.

Atendendo ao exposto, este trabalho tem por objetivos: estudar as questões do reconhecimento e da mensuração dos bens de domínio público, de um ponto de vista teórico, ou seja, atendendo à opinião de distintos autores e ao disposto nas normas contabilísticas,

de âmbito público; e, analisar, de um ponto de vista da prática desta temática, se os municípios da sub-região portuguesa do Cávado reconhecem este tipo de bens e quais os critérios que utilizam para a sua mensuração.

Para o cumprimento destes objetivos, são seguidas duas metodologias: a qualitativa, com base numa revisão de literatura, para o cumprimento do primeiro objetivo; a quantitativa, na análise dos resultados do estudo caso, com vista ao cumprimento do segundo objetivo.

Quanto à estrutura deste trabalho, apresenta-se após esta introdução, no capítulo dois, um enquadramento teórico acerca do reconhecimento e da mensuração dos BDP, considerando não apenas a opinião de distintos autores, como também o disposto nos atuais normativos contabilísticos; no terceiro capítulo, é apresentado o estudo de caso, acerca do reconhecimento e mensuração dos BDP dos municípios da sub-região Cávado, composto por um subponto com a metodologia seguida na elaboração do mesmo, seguindo-se de um outro subponto com os resultados obtidos; e, por último, num quarto capítulo, apresentam-se as conclusões obtidas com este trabalho.

2. Enquadramento teórico do reconhecimento e da mensuração dos BDP

2.1. O reconhecimento dos bens de domínio público

Podemos definir o reconhecimento, segundo o §112 da estrutura concetual do SNC-AP (2015), como “o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado item que cumpre a definição prevista de elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade”.

Essa mesma estrutura concetual, no seu §113, e em conformidade com o §6.2 do *Conceptual framework* do IPSASB (2014), refere que, para um elemento ser reconhecido numa demonstração financeira, deve cumprir os seguintes critérios de reconhecimento:

- ✓ A definição de um elemento, ou seja, da classe para a qual se qualifica o seu reconhecimento;
- ✓ Ser mensurado de uma forma que cumpra as características qualitativas da informação e que tenha em conta as restrições/constrangimentos à informação financeira.

“O primeiro critério está associado ao conceito de ativo e o segundo critério à fiabilidade da mensuração do elemento” (Rua, 2016, p. 5); esta última característica está associada a outras características qualitativas da informação (Veloso, 2018).

Neste contexto, o POCAL (1999) é omissivo, não definindo critérios de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras. Os diversos planos setoriais, incluindo o POCAL, apenas mencionam “as demonstrações financeiras e os elementos que as compõem” (Rua,

2016, p.6), nada referindo quanto aos requisitos que um elemento deve cumprir para que seja reconhecido numa determinada demonstração financeira (Carvalho e Carreira, 2016; Rua, 2016).

Atendendo aos critérios de reconhecimento supramencionados na estrutura concetual do SNC-AP (2015) e pensando no reconhecimento, como ativos, dos bens de domínio público, dizemos que, em primeiro lugar, estes devem cumprir o conceito de ativo.

Importa, por isso, definir o que se entende por ativo para, de seguida, se analisar se os bens de domínio público cumprem esse conceito.

Os §§88-92 da estrutura concetual do SNC-AP (2015) definem ativo como um recurso que a entidade controla, resultante de eventos passados, que possui a capacidade de proporcionar potencial de serviço ou benefícios económicos.

Uma das maiores questões que se tem levantado, no reconhecimento dos bens de domínio público como ativos, reside no facto de estes não produzirem, de um modo geral, rendimentos para a entidade (benefícios económicos futuros), ou produzirem mesmo fluxos de caixa negativos, devido aos seus elevados custos de manutenção.

É com base neste argumento que autores, como Mautz (1981; 1988) e Barton (2000; 2004) defendem que estes bens não devem ser classificados como ativos.

Não obstante, no conceito de ativo público, supramencionado, um elemento também pode ser reconhecido como ativo se possuir potencial de serviço, mesmo que não produza os tais benefícios económicos futuros. Esse potencial de serviço é definido, segundo o §90 da estrutura concetual do SNC-AP (2015), como a “capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente, tenham de ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade”.

O §5.8 do *Conceptual framework* do IPSASB (2014) refere que o potencial de serviços é a capacidade de fornecer serviços que contribuam para o alcance dos objetivos da entidade, permitindo que a entidade alcance tais objetivos, sem que necessariamente gere a entrada de fluxos de caixa líquidos para a entidade.

Os bens de domínio público enquadram-se neste tipo de elementos que possuem essa capacidade de contribuir para o alcance dos objetivos da entidade, e por isso, possuem potencial de serviço, apesar de, num modo geral, não produzirem rendimentos. Enquadram-se, por isso, nos exemplos que o IPSASB (2014, §5.9) menciona, de bens que possuem o referido potencial de serviços.

É precisamente com base nesta premissa que Pallot (1990; 1992) e Rowles (1991) defendem a classificação dos bens de domínio público como ativos. Apesar de outros autores continuarem a argumentar o seu não reconhecimento como ativos.

Considerando as opiniões contra e a favor do reconhecimento, como ativos, dos bens de domínio público, o quadro 1 dá-nos o pensamento de diferentes autores, contra e a favor desse reconhecimento.

Quadro 1 – Posições contra e a favor do reconhecimento como ativos dos BDP

Posição	Autor	Argumento	Classificação	Posição no Balanço
Contra o reconhecimento dos BDP como ativos	Mautz (1981;1988)	Considera que estes bens não produzem rendimentos, ou fluxos de caixa positivos e que, por isso, não podem ser reconhecidos como ativos.	Criou uma nova tipologia denominada de " <i>facilities</i> " (bens que geram fluxos de caixa negativos).	Não reconhecer.
	Barton (2000;2004)	Considera que estes bens produzem fluxos de caixa negativos e que, como não produzem benefícios financeiros para o pagamento dos passivos da entidade, não devem ser contrapostos face a esses passivos e incluídos no balanço.	Denomina-lhes de "bens em depósito" (" <i>trust assets</i> "), que devem ser relatados numa demonstração não financeira de " <i>assets held in trust</i> ".	Não reconhecer.
A favor do reconhecimento dos BDP como ativos	Pallot (1990; 1992)	Considera que se trata de ativos sem objetivos comerciais, de propriedade comum ou pública, de livre acesso aos cidadãos, distintos da generalidade dos ativos ordinários usados pelas entidades públicas para o alcance direto dos seus fins.	Classifica-os de "ativos comunitários" (" <i>community assets</i> "), a reconhecer separadamente dos restantes ativos (que designa de <i>inputs</i> , nomeadamente dos ativos fixos tangíveis), o que entende ser útil na avaliação da posição financeira e da solvência da entidade pública.	Reconhecer, em separado dos restantes ativos.
	Rowles (1991)	Considera que as suas características, que os distingue de outros ativos fixos, não servem para caracterizar um grupo de elementos conceitualmente diferentes dos outros ativos fixos.	Entende que devem ser reconhecidos juntamente com os restantes ativos fixos.	Reconhecer, juntamente com os restantes ativos.

Fonte: Elaboração própria.

A partir do quadro 1 constatamos que as opiniões, contra o reconhecimento dos BDP como ativos, se centram no aspeto destes não produzirem rendimentos (benefícios económicos futuros), opiniões contrapostas por outros autores, pelo facto destes bens possuírem potencial de serviços.

Mas, vemos que mesmo os dois autores, que defendem que os BDP sejam reconhecidos como ativos, discordam quanto à sua integração, ou não, juntamente com os restantes ativos. Pallot (1990; 1992) considera que os BDP devem ser reconhecidos em separado dos restantes ativos, enquanto Rowles (1991) entende que estes bens não têm de ser classificados em separado dos restantes ativos.

Analisando a posição das normas de contabilidade pública a este respeito, verificamos que permitem o reconhecimento dos BDP como ativos.

Começando pelo IPSASB (2006), a NICSP nº 17, referindo-se por exemplo aos bens de infraestrutura, um dos tipos de bens de domínio público, refere no §21 dessa norma, que estes cumprem o conceito de ativos fixos tangíveis e que devem ser contabilizados de acordo com essa norma. Relativamente a outro tipo de bens de domínio público, os bens do património histórico, artístico ou cultural (*heritage assets*), no §9 dessa mesma norma, o IPSASB (2006) não obriga a tal reconhecimento, mas refere que, se a entidade optar por fazê-lo, deve aplicar os requisitos dessa norma, aplicável aos ativos fixos tangíveis. Portanto, vemos assim que o IPSASB (2006) permite o reconhecimento, como ativos, de alguns tipos de BDP.

No que respeita às normas portuguesas, tanto o POCAL (1999), como mais recentemente o SNC-AP (2015), preveem o reconhecimento dos bens de domínio público como ativos, incluindo uma conta para esse efeito, nos seus planos de contas. Não obstante, existe uma diferença entre estes diplomas: no POCAL (1999), os bens de domínio público aparecem classificados numa conta da classe 4, em separado dos restantes investimentos; enquanto que, no SNC-AP (2015), estes bens aparecem integrados numa subconta dos ativos fixos tangíveis ou dos intangíveis.

Note-se porém que, relativamente ao facto de possuírem, ou não, substância física, este não é um fator essencial para a classificação de um elemento como ativo. Portanto, tanto os BDP, como os restantes ativos, podem ser tangíveis ou intangíveis e ainda assim serem classificados como ativos.

O reconhecimento dos BDP como ativos levanta outra questão que é relativamente à sua depreciação. O problema da depreciação destes bens coloca-se ao nível da determinação da sua vida útil, que pode ser muito longa (Mussari, 1994), ou mesmo indefinida (Pallot, 1990). Todavia, Rowles (1991) considera que todos os ativos têm vida útil limitada, defendendo a depreciação destes bens.

Por outro lado, se entendermos a depreciação como um fundo de amortização necessário para a substituição de um ativo (Andrew e Pitt, 2006, p.260) e considerando que alguns destes bens não vão ser substituídos (Currie, 1987), então não faz sentido que seja calculada. Autores como Pallot (1990), Mautz (1989) e Mussari (1994) entendem que os BDP não devem ser depreciados.

Não obstante estas opiniões, as normas de contabilidade preveem o reconhecimento das depreciações dos BDP. É o caso do IPSASB (2006), que permite o reconhecimento dos BDP como ativos fixos tangíveis, ficando assim sujeitos às regras de depreciação destes ativos. De forma similar, tanto o SNC-AP (2015), como anteriormente o POCAL (1999), defendem o reconhecimento de depreciações apresentando, nos seus planos de contas, uma conta para o seu reconhecimento.

Entendemos assim que, relativamente ao primeiro critério de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras, os BDP cumprem o conceito de ativo, atendendo ao seu potencial de serviço, e devem ser reconhecidos como tal; conseqüentemente, deverão ser reconhecidas depreciações, apesar das dificuldades que possam resultar do seu cálculo, na medida em que o seu reconhecimento é importante para uma correta mensuração do património.

Relativamente ao segundo critério de reconhecimento, a mensuração fiável, será abordada no subponto seguinte.

2.2. A mensuração dos bens de domínio público

A mensuração é entendida como o processo de atribuição de um valor, ou uma “quantia monetária” (Rua, 2016, p.10), a um elemento, pelo qual este passa a estar evidenciado numa demonstração financeira.

Todavia, como vimos no subponto anterior, para que seja possível o reconhecimento de um elemento numa demonstração financeira, essa mensuração deve ser efetuada de uma forma fiável; o que, no que respeita aos BDP, tem sido uma questão problemática, amplamente debatida por vários autores.

Atendendo à dificuldade na atribuição de um valor a este tipo de bens (Ellwood e Greenwood, 2016), nas situações de inexistência de custo histórico, ou quando a mensuração seja muito dispendiosa, Biondi e Lapsley (2014) defendem o seu reconhecimento apenas de forma qualitativa, não lhes atribuindo um valor.

Todavia, as normas contabilísticas apresentam algumas soluções para a mensuração dos BDP, nomeadamente o POCAL (1999) e o SNC-AP (2015).

O quadro 2 apresenta o que ambos os diplomas mencionam relativamente à mensuração dos BDP, pensando nos BDP de âmbito tangível.

Quadro 2 – A mensuração dos BDP no âmbito do POCAL e do SNC-AP

	Bases de mensuração		Referência ao justo valor
POCAL (1999)	<p>Não faz a distinção dos dois momentos de mensuração.</p> <hr/> <p>Regra geral: Custo de aquisição ou de produção.</p> <p>Na inaplicabilidade da regra geral: valor contabilístico; valor de avaliação; valor patrimonial; valor segurado (CIBE, 2000); valor zero.</p> <p>Nota: Não faz a distinção dos dois momentos de mensuração, mas prevê, após o reconhecimento inicial, o registo de amortizações e de revalorizações (desde que autorizadas legalmente).</p>		O justo valor não aparece explicitamente definido, mas está implícito enquanto valor de avaliação ou valor patrimonial (formas de estimar o justo valor).
NCP¹ nº 5 do SNC-AP (2015)	No reconhecimento inicial	Subsequente	O justo valor aparece explicitamente definido como critério de mensuração
	<p>Regra geral: Custo</p> <p>Exceção: Justo valor, aplicável nos casos de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Transações sem contraprestação (justo valor para imóveis é o seu valor patrimonial tributário; para restantes ativos, o justo valor é o seu valor de mercado); - Ativos obtidos por troca. 	<p>Regra geral: Custo (corrigido das depreciações e imparidades)</p> <p>Tratamento alternativo: Revalorização (aplicável em algumas circunstâncias, de acordo com critérios e parâmetros a definir em dispositivo legal adequado).</p>	

Fonte: Elaboração própria.

A partir do quadro 2 notamos dois avanços do SNC-AP (2015), comparativamente com o POCAL (1999). Um primeiro respeita ao facto do SNC-AP (2015), ao seguir de perto as normas do IPSASB, fazer uma distinção explícita dos dois momentos de mensuração, a mensuração no reconhecimento inicial e a mensuração subsequente (ou posterior ao reconhecimento inicial); enquanto que o POCAL (1999) não faz essa distinção. Um outro avanço é o facto do SNC-AP (2015), na sua NCP nº 5, apresentar o justo valor explicitamente definido como critério de mensuração; enquanto que, no POCAL (1999), o justo valor apenas está implícito enquanto valor de avaliação ou valor patrimonial. São dois avanços que permitem uma aproximação da normalização portuguesa, ao definido internacionalmente pelo IPSASB (2006).

Vemos assim que, o justo valor tem ganho cada vez mais importância na mensuração dos BDP, uma vez que, na maioria das situações o seu custo é desconhecido, sendo inviável a sua aplicação, ou mesmo irrelevante (Ellwood e Greenwood, 2016), atendendo à antiguidade da aquisição destes bens.

¹ Norma de Contabilidade Pública (NCP).

Portanto, o justo valor aparece nas normas analisadas como uma alternativa, ou exceção, ao critério do custo. Sendo o justo valor definido (IPSASB, 2001; SNC-AP, 2015, NCP nº 14) por um conceito igual ao apresentado (IPSASB, 2014; SNC-AP, 2015, EC) para o critério do valor de mercado, associamos assim o justo valor, ao valor de mercado de um elemento. Daí que, questionamos como determinar o justo valor dos BDP, quando muitos destes não possuem um valor de mercado definido, ou não existe sequer mercado para os mesmos?

Na verdade, apesar do justo valor aparecer normalmente associado ao valor de mercado de um ativo (Iudícibus e Martins, 2007; Barth, 1994), ou mesmo como sendo sinónimo deste (Cristea, 2017), a sua noção é mais ampla do que a de valor de mercado (Abreu *et al.*, 2009). Na inexistência de um valor de mercado para a determinação do justo valor, este pode ser calculado recorrendo a outros critérios para a sua estimação, nomeadamente:

- ✓ o valor de avaliação,
- ✓ o valor patrimonial,
- ✓ o custo de reposição depreciado (ou de reprodução),
- ✓ o método comparado (recorrendo a valores de mercado de ativos similares); ou ainda,
- ✓ o método do rendimento (valor presente ou valor atual líquido).

Na estimação do justo valor através de um destes critérios, ou modalidades de cálculo, deverá existir a preocupação de se chegar a um valor fiável, para que se cumpra o segundo critério de reconhecimento, anteriormente referido. Todavia, a evidência mais fiável do justo valor de um elemento é o seu valor de mercado, ou preço cotado num mercado ativo (Palavecinos, 2011).

Sendo determinado fiavelmente, o justo valor é uma alternativa ao custo, na mensuração de grande parte dos BDP, sobretudo nas situações em que este se desconhece.

3. Estudo de caso: O reconhecimento e a mensuração dos BDP dos municípios do Cávado

3.1. Metodologia

Este estudo de caso tem por objetivo analisar as questões do reconhecimento e da mensuração dos BDP, aplicadas na prática aos municípios da sub-região portuguesa do Cávado. Assim, este trabalho divide-se em duas partes: o reconhecimento dos BDP; e, a mensuração dos BDP.

Para o estudo do reconhecimento, foram recolhidos os valores de BDP reconhecidos pelos municípios desta sub-região, de forma a analisar a importância que estes detêm face ao total do seu imobilizado e do seu ativo.

Relativamente à mensuração, foi efetuado um levantamento dos critérios de mensuração referidos pelos municípios da amostra, analisando-se a conformidade com as normas contabilísticas em vigor e a tendência, ou não, para a aplicação de critérios distintos do tradicional custo histórico.

Este estudo baseia-se nos dados dos 6 municípios que constituem a sub-região portuguesa do Cávado, numerados aleatoriamente de M1 a M6.

Os dados recolhidos respeitam aos anos de 2016 a 2018 e foram obtidos através da consulta direta das contas dos municípios (Balanço e algumas notas do anexo às demonstrações financeiras), disponíveis nos seus sítios de internet, elaboradas de acordo com o POCAL (1999).

Uma vez recolhida a informação, procedeu-se à sua compilação em bases de dados e ao seu tratamento estatístico, recorrendo-se a programas como o Excel, seguindo-se assim uma metodologia quantitativa.

3.2. Resultados

Apresentamos neste capítulo os resultados obtidos relativos às temáticas do reconhecimento e da mensuração dos BDP dos municípios da sub-região Cávado, subdividindo assim, este capítulo, nessas duas temáticas.

3.2.1. Reconhecimento

De acordo com o estudado no capítulo dois deste trabalho, as normas contabilísticas preveem o reconhecimento dos BDP como ativos, definindo contas específicas para a sua classificação.

Assim, importa analisar se os municípios da sub-região Cávado reconhecem este tipo de bens e o seu valor, conforme apresentado no quadro 3.

Quadro 3 – Valores totais dos BDP dos municípios da sub-região Cávado

(valores em euros, arredondados à unidade)

Município	2016	2017	2018
M1	27.405.279	27.322.724	26.328.103
M2	30.488.172	34.592.706	36.059.051
M3	117.510.117	119.048.029	115.444.737
M4	38.610.264	40.695.914	41.930.752

M5	40.781.012	40.232.976	39.793.261
M6	44.783.210	41.290.318	41.122.779
Total sub-região	299.578.054	303.182.667	300.678.684

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

Da análise dos resultados apresentados no quadro 3, constatamos que todos os municípios da amostra reconhecem BDP.

Os municípios que possuem mais BDP reconhecidos, em 2016 e 2017, são os M3 e M6, destacando-se em 2018 os municípios M3 e M4. Se atendermos à densidade populacional², o município M3 é classificado como grande município e, os municípios M4 e M6 como médios municípios, portanto estes níveis de BDP reconhecidos são convergentes com a dimensão do município. Todavia, existe um município, o M2, que apesar de ser de grande dimensão, possui menos BDP reconhecidos do que aqueles que acabamos de referir, e até mesmo menos BDP do que o município M5 que é de pequena dimensão.

Os municípios com menor número de BDP reconhecidos são os M1 e M2; o primeiro de pequena dimensão e o segundo de grande dimensão. Apesar de não possuímos informação a respeito, poderão existir, eventualmente, BDP destes municípios que não estejam reconhecidos, daí o número de BDP mais reduzido. De notar que o município M2 não reconhece qualquer valor em edifícios de domínio público e nem em bens do património histórico, artístico e cultural, o que pode evidenciar que existam elementos do património que ainda não estejam inventariados.

Atendendo ao exposto, e à reduzida dimensão da nossa amostra, não podemos associar o total de BDP reconhecidos à dimensão do município, apesar de, como vimos, numa primeira abordagem parecer que os dois elementos são convergentes.

Constatamos também que todos os municípios apresentam variações dos seus BDP nos anos analisados. Os municípios M1, M5 e M6 apresentam diminuições de BDP nos anos analisados; e, os municípios M2 e M4 apresentam aumentos nesses anos.

As diminuições dos BDP, devem-se essencialmente ao registo das amortizações³ do exercício, não compensadas por aumentos nesse tipo de bens. Procedeu-se a uma análise dos municípios que reconhecem amortizações dos BDP e verificou-se que todos procedem ao seu reconhecimento, nos anos analisados. Não obstante, verificamos que o município M5 não reconhece amortizações dos seus bens do património histórico, artístico e cultural, apesar de reconhecer amortizações dos restantes BDP; e, o município M3 reconhece amortizações dos BDP, com exceção dos que classifica como “outros bens de domínio público”.

² Veja-se Carvalho et al. (2018).

³ Note-se que, por se tratar de contas elaboradas de acordo com o POCAL (1999), o termo “amortizações” é o aplicado, mas que corresponde ao que no SNC-AP (2015) denominamos de “depreciações”.

No que respeita aos aumentos dos BDP, estes podem dever-se a aquisições de bens novos, a doações (atualmente raras), ou ao reconhecimento de bens já existentes, mas que, por dificuldades no seu reconhecimento, poderiam ainda não estar reconhecidos nas demonstrações financeiras.

Estas variações por município refletem-se no total da sub-região, que sofre uma variação positiva de 1,2%, no ano de 2017, para o que contribuiu os aumentos dos BDP dos municípios M2 e M4; e, uma diminuição de 0,8%, no ano 2018, devido sobretudo, nesse mesmo ano, a uma diminuição dos BDP do município M3.

Para concluirmos acerca da importância que os BDP desempenham no património destes municípios, apresentamos, no quadro 4, o peso que os BDP representam face ao total do imobilizado e do ativo de cada município.

Quadro 4 – Proporções de BDP/Imobilizado e de BDP/Ativo dos municípios da sub-região Cávado

Município	2016		2017		2018	
	BDP/Imob.	BDP/Ativo	BDP/Imob.	BDP/Ativo	BDP/Imob.	BDP/Ativo
M1	64%	59%	64%	59%	59%	56%
M2	15%	12%	17%	14%	18%	15%
M3	24%	22%	23%	21%	22%	20%
M4	34%	31%	35%	33%	35%	33%
M5	65%	63%	65%	63%	65%	63%
M6	44%	42%	43%	41%	43%	41%
Total sub-região	29%	27%	29%	27%	29%	26%

Fonte: Elaboração própria.

A partir do quadro 4 constatamos que apenas dois dos municípios da amostra apresentam proporções de BDP inferiores a um terço do total do seu imobilizado; e, o mesmo se verifica quanto à proporção de BDP face ao total do ativo. Estes são os municípios M2 e M3, os de maior dimensão da amostra. No caso do município M2, como vimos, é um dos que apresenta menor valor de BDP reconhecidos, sendo mesmo provável, como vimos, que nem todos estejam inventariados. No caso do município M3, este é um dos que apresenta maior valor de BDP da amostra, mas que, por esta análise, nos permite concluir que estes bens representam um peso reduzido face ao total dos seus imobilizados e do seu ativo.

Os restantes municípios apresentam proporções superiores a um terço do imobilizado, com destaque para os municípios M1 e M5, cujos BDP representam mais de metade dos seus

imobilizados e dos seus ativos. Como vimos no quadro 3, o município M1 é que apresenta menor número de BDP da sub-região; mas, pelo quadro 4, concluímos que, os BDP que este município apresenta, apesar de reduzido, representam um importante peso no total dos seus immobilizados e do seu ativo.

No que respeita ao total da sub-região, verificamos que os BDP representam proporções próximas de 30% do immobilizado desta sub-região e por volta de 27% do ativo da mesma.

Comparativamente com um estudo efetuado aos municípios do distrito de Setúbal (Teixeira et al., 2016, p. 11), verificamos que na sub-região Cávado, aqui em análise, os BDP possuem um peso face aos ativos dos municípios, e mesmo face ao total dos seus immobilizados, superior ao evidenciado no distrito de Setúbal.

Os resultados obtidos com esta análise demonstram a relevância que os BDP desempenham no património público dos municípios portugueses e a importância que existe em reconhecê-los nas demonstrações financeiras, para que exista uma correta mensuração do património.

Acreditamos também que na sub-região em análise ainda existam BDP que não estejam inventariados e reconhecidos nas demonstrações financeiras, evidenciando dificuldades no reconhecimento e mensuração deste tipo de bens, que esperamos serem ultrapassadas com a passagem para o SNC-AP (2015) que, face ao POCAL (1999), define critérios precisos de reconhecimento e mensuração.

3.2.2. Mensuração

No estudo da mensuração dos BDP dos municípios da sub-região Cávado, procedemos ao levantamento dos critérios aplicados por estes municípios na mensuração dos seus BDP, nos anos de 2016 a 2018, através da informação disponibilizada no anexo às demonstrações financeiras.

Da informação recolhida constatamos que não se verificam alterações nos critérios aplicados nos três anos da nossa análise. Verificamos também que, nas notas do anexo, nenhum dos municípios faz a distinção de critérios aplicados aos BDP e aos ativos fixos tangíveis.

De notar que o município M4 não explicita, no anexo, os critérios aplicados, apenas refere que aplica as regras de mensuração definidas no POCAL (1999), daí que consideramos que aplica todos os critérios mencionados neste plano.

O quadro 5 mostra os critérios aplicados pelos municípios da amostra na mensuração dos seus BDP, considerando os critérios do custo histórico, valor zero e valor contabilístico, explicitamente mencionados nos planos contabilísticos; e, ainda, duas das modalidades, referidas no capítulo dois deste trabalho, como formas de estimar o justo valor, e mencionadas

pelos municípios e também referidas no POCAL (1999), como sejam: valor patrimonial e valor de avaliação.

Quadro 5 – Critérios aplicados pelos municípios da amostra na mensuração dos BDP

Critérios	Nº de Municípios	% de Municípios
Custo Histórico	6	100%
Valor Patrimonial	6	100%
Valor de Avaliação	6	100%
Valor Contabilístico	4	67%
Valor zero	1	17%

Fonte: Elaboração própria.

Sendo o custo histórico apresentado no POCAL (1999) como a regra geral de mensuração, verificamos que todos os municípios do Cávado seguem o definido nesse diploma, na medida em que todos aplicam o custo histórico, referindo mesmo a aplicação das suas duas modalidades: o custo de aquisição e o custo de produção.

Conforme vimos anteriormente, o justo valor não aparece explicitamente definido no POCAL (1999), mas encontra-se implícito nas suas modalidades de cálculo, nomeadamente as modalidades do valor de avaliação e do valor patrimonial, cuja aplicação está prevista no POCAL (1999). Quanto a estas duas formas de estimar o justo valor, verificamos que todos os municípios desta sub-região as aplicam, por isso dizemos que todos os municípios aplicam o justo valor.

As razões que estão na aplicação destas modalidades do justo valor, encontram-se também previstas no POCAL (1999), ou seja, no caso de ativos obtidos a título gratuito, sendo que um dos municípios acrescenta ainda o caso das cedências de ativos.

O valor contabilístico é aplicado por quatro municípios (67%), que referem a aplicação deste critério nas situações de transferências de ativos, também previstas no POCAL (1999).

No que respeita ao valor zero, este apenas é mencionado por um dos municípios (17%), que menciona a aplicação dos critérios aplicados no POCAL (1999), sendo o valor zero aí previsto nas situações em que o valor de avaliação não seja exequível, e aplicado até que o ativo seja objeto de uma grande reparação, assumindo a partir daí o montante desta. A aplicação do valor zero evidencia também dificuldades na mensuração dos ativos.

Concluimos assim, desta análise da mensuração dos BDP, que o custo histórico, sendo a regra geral de mensuração, é aplicado por todos os municípios; e, que o justo valor, nas suas

modalidades de cálculo, do valor patrimonial e do valor de avaliação, é uma alternativa ao critério do custo, que reveste importância na mensuração dos ativos obtidos a título gratuito, sendo aplicado também por todos os municípios da sub-região Cávado.

Portanto, no que respeita à mensuração dos BDP, os municípios da sub-região Cávado seguem de perto, e na prática, o definido nas normas contabilísticas em vigor.

4. Conclusão

Com as atuais reformas da contabilidade e a necessidade de apresentar demonstrações financeiras que representem fidedignamente o património público, tornou-se imprescindível proceder ao reconhecimento e à mensuração de todo o património público.

Atendendo a que, na generalidade, os BDP não produzem rendimentos para a entidade, o seu reconhecimento nas demonstrações financeiras tem levantado algumas questões. Contudo, como o conceito de ativo público permite o reconhecimento como tal de elementos que possuam potencial de serviço, então o reconhecimento dos BDP como ativos torna-se exequível, na medida em que possuem esse potencial, ou seja, contribuem para o alcance dos objetivos da entidade.

Mas, como vimos, para que os BDP sejam reconhecidos como ativos é também necessário que possam ser mensurados de uma forma fiável. A mensuração dos BDP é um outro problema, na medida em que, na generalidade, e dada a sua antiguidade, se desconhece, ou não possuem, o custo de aquisição/produção, sendo necessário recorrer a critérios alternativos para a sua mensuração.

Estas situações encontram-se previstas no POCAL (1999), permitindo a aplicação do valor de avaliação, do valor patrimonial, ou mesmo em casos extremos do valor zero, em algumas situações em que o custo histórico não seja aplicável, como é o caso dos BDP.

Uma vez que estes critérios são considerados modalidades de cálculo do justo valor, nas situações em que este não seja determinável através de um valor de mercado, então dizemos que o justo valor está implícito no POCAL (1999), em algumas das suas modalidades de cálculo.

O SNC-AP (2015) vai mais além do POCAL (1999), na medida em que refere explicitamente o justo valor como critério de mensuração, seja como critério excecional ao custo (no reconhecimento inicial) ou alternativo ao mesmo (na mensuração subsequente).

Concluimos assim, a este respeito, que os atuais sistemas contabilísticos têm introduzido gradualmente critérios alternativos ao custo, como é o caso do justo valor, constituindo este “uma mudança de paradigma” (Palavecinos, 2011, p. 112), que responde às limitações do

critério do custo, permitindo o fornecimento de informação mais relevante para a tomada de decisões do que o custo histórico (Castor e Cerrud, 2014; Macedo, 2008; Conceição, 2009).

Portanto, quando o custo histórico não seja aplicável na mensuração dos BDP podemos recorrer ao justo valor para mensurá-los, seja através do seu valor de mercado ou, quando inexistente, através de uma das suas modalidades de cálculo, como por exemplo, do valor de avaliação, do valor patrimonial, mencionados no POCAL (1999), ou mesmo do custo de reposição/reprodução do ativo, mencionado nas normas internacionais.

Através do estudo do reconhecimento e da mensuração dos BDP dos municípios da sub-região Cávado, e de um ponto de vista prático da temática em análise, podemos confirmar o exposto anteriormente de um ponto de vista teórico, na medida em que, para os municípios desta sub-região, verificamos o seguinte:

- Com respeito ao reconhecimento dos BDP: Todos os municípios reconhecem BDP no seu ativo; para a maioria dos municípios analisados, os BDP representam um importante peso face ao total dos seus imobilizados e dos seus ativos; todavia, metade dos municípios analisados ainda continuam a não reconhecer um dos tipos mais problemáticos de BDP, que são os bens do património histórico, artístico e cultural, o que pode evidenciar dificuldades no seu reconhecimento e mensuração;
- Com respeito à mensuração dos BDP: O critério do custo histórico é aplicado por todos os municípios, como a regra geral de mensuração; todos os municípios da sub-região aplicam também o justo valor, nas suas modalidades de cálculo do valor de avaliação e do valor patrimonial, enquanto critério alternativo ao custo, aplicado nas situações de ativos obtidos a título gratuito, o que aliás se encontra previsto no POCAL (1999).

Vemos assim, pelas conclusões apresentadas, que os municípios da amostra estudada aplicam, na prática, o definido nas normas contabilísticas quanto ao reconhecimento e mensuração dos BDP.

Espera-se que, com a aplicação do SNC-AP (2015), no qual o justo valor aparece explicitamente definido como critério de mensuração, este critério ganhe ainda mais importância, respondendo a algumas dificuldades ainda existentes, em alguns municípios, na mensuração dos seus BDP.

No que respeita às limitações na elaboração deste trabalho, destaca-se a limitação sentida na recolha da informação através das contas dos municípios, uma vez que algumas delas se encontram incompletas e pouco claras, requerendo uma melhor explicitação dos critérios aplicados a ativos específicos.

Em termos de perspetivas de investigação futura, pretende-se: por um lado, alargar este estudo a outras sub-regiões do país, tal como se tem feito até agora; por outro lado, analisar esta temática do reconhecimento e da mensuração dos BDP, partindo da informação

recolhida de contas elaboradas de acordo com o SNC-AP (2105), de forma a se estabelecer uma comparação com o anteriormente efetuado com base no POCAL (1999), e se verificar se houve, ou não, um avanço.

Referências bibliográficas

- Abreu, R.; Magro, F. P.; David, F., 2009. Sistema de Normalização Contabilística: justo valor *versus* credibilidade contabilística. *TOC*, ano X, nº 111, pp. 33-39.
- Andrew, A.; Pitt, M., 2006. Property depreciation in Government. *Journal of Property Investment & Finance*, vol. 24, nº 3, pp. 259-263.
- Barth, M., 1994. Fair value accounting: evidence from investment securities and the market valuation of banques. *The accounting review*, vol. 69, nº 1, pp. 1-25.
- Barton, A., 2000. Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 13, nº 2, pp. 219-235.
- Barton, A., 2004. The conceptual arguments concerning accounting for public *heritage assets*: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 18, nº 3, pp. 434-440.
- Biondi, L.; Lapsley, I., 2014. Accounting, transparency and governance: The heritage assets problem. *Journal of Qualitative Research in Accounting & Management*, vol. 11, nº 2.
- Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE), 2000. Portaria nº 671/2000, de 17 de abril.
- Carvalho, A. C. P.; Carreira, J. M. J, 2016. Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das Autarquias Locais. XVII Encontro AECA. Bragança: AECA/IPB.
- Carvalho, J.; Fernandes, M. J.; Camões, P., 2018. *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2017*. Lisboa: Tribunal de Contas, OCC, CICF – IPCA, CICP – UM.
- Castro, B.; Cerrud, P., 2014. Las técnicas financieras para la determinación del valor razonable, su aplicación en los estados financieros y las posibles repercusiones para las empresas. *Forum Empresarial*, vol. 19, nº 2, pp. 51-69.
- Conceição, L., 2009. *A opção pelo “Justo Valor” como método de avaliação de ativos na adoção das IAS/IFRS em Portugal uma análise exploratória*. Dissertação de Mestrado. Porto: Faculdade de Economia do Porto.
- Cristea, V. G., 2017. Fair Value Accounting or Historical Cost Accounting for Property, Plant and Equipment? *Valahian Journal of Economic Studies*, vol. 8, nº 4, pp. 23-30.
- Currie, B., 1987. Accounting for infrastructure assets. *Public Finance and Accountancy*, Maio, pp. 7-10.

- Ellwood, S.; Greenwood, M., 2016. Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'? *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 38, pp. 1-13.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2001. Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público (NICSP) nº 9 – *Revenue from Exchange transactions*, Edição *Handbook* 2019, volume I. New York: IPSASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2006. Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público (NICSP) nº17 – *Property, Plant and Equipment*, Edição *Handbook* 2019, volume I. New York: IPSASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2014. *Conceptual Framework for general purpose financial reporting by public sector entities*, Edição *Handbook* 2019, volume I. New York: IPSASB.
- Iudícibus, S.; Martins, E., 2007. Uma Investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. *Revista Electrónica Infocontab*, Nº 24 (disponível em: <http://www.infocontab.pt>).
- Macedo, A. R., 2008. Em torno do justo valor. *Jornal de Contabilidade*, ano XXXII, nº 376, pp. 213-228.
- Mautz, R. K., 1981. Financial Reporting: Should Government Emulate Business? *Journal of Accountancy*, vol. 152, nº 2, pp. 53-60.
- Mautz, R. K., 1989. Not-for-profit financial reporting: another view. *Journal of Accountancy*, August, pp. 60-67.
- Mautz, R.K., 1988. Monuments, Mistakes and Opportunities. *Accounting Horizons*, Junho, pp. 123-128.
- Mussari, R., 1994. Depreciation in italian local government budget: some critical considerations. In: Buschor, E.; Schedler, K. *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Berne, Stuttgart, Vienna: Haupt, pp. 381-395.
- Palavecinos, B. S., 2011. Valor razonable: un modelo de valoración incorporado en las normas internacionales de información financiera. *Estudios Gerenciales*, vol. 27, nº 118, pp. 97-114.
- Pallot, J., 1990. The nature of Public Assets: a response to Mautz. *Accounting Horizons*, Junho, pp. 79-85.
- Pallot, J., 1992. Elements of a Theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 5, nº 1, pp. 38-59.
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), 1999. Decreto-Lei nº54 – A/99 de 22 de fevereiro.

- Rowles, T. R., 1991. Infrastructure and heritage asset accounting. *Australian Accountant*, vol. 61, nº 6, pp. 69-73.
- Rua, S. C., 2016. Estudo comparativo do reconhecimento e da mensuração dos ativos fixos tangíveis no POCAL e no SNC-AP. *I Congresso Internacional de Contabilidade Pública*. Setúbal: IPS.
- Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), 2015. Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro.
- Teixeira, A. B.; Mata, C.; Nunes, S., 2016. Uma análise evolutiva dos Bens de Domínio Público nos Municípios do Distrito de Setúbal. *I Congresso Internacional de Contabilidade Pública*. Setúbal: IPS.
- Veloso, J. M. M., 2018. *Transição do POCAL para o SNC-AP*. Dissertação de Mestrado. Coimbra: ISCAC.